

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dlouhodobý majetek a odpisy
Fixed Assets and Depreciations

Student: Zdeňka Joanidisová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Zdeňka Joanidisová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Dlouhodobý majetek a odpisy**
Fixed Assets and Depreciations
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení dlouhodobého majetku
 3. Odpisování a účtování dlouhodobého majetku
 4. Problematika dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 328 s. ISBN 978-80-7263-866-6.
VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci na téma dlouhodobý majetek a odpisy, vypracovala samostatně, kromě všech příloh, které jsem samostatně vložila a uvedla jsem veškerou použitou literaturu.“

Joan Dobrá
.....

V Ostravě dne 6. května 2016

vlastnoruční podpis autora

Obsah

1.	Úvod	5
2.	Teoretické vymezení dlouhodobého majetku	7
2.1	Zobrazení majetku v rozvaze podniku.....	7
2.2	Struktura aktiv	8
2.3	Definování dlouhodobého majetku z hlediska účetního.....	9
2.4	Definování dlouhodobého majetku z hlediska daňového	18
2.5	Oceňování dlouhodobého majetku	21
2.6	Technické zhodnocení	23
3.	Odpisování a účtování dlouhodobého majetku	24
3.1	Účtování při pořízení dlouhodobého majetku	24
3.1.1.	Pořízení DNHM koupí.....	25
3.1.2.	Pořízení DNHM vytvořením vlastní činností	26
3.1.3.	Dotace na pořízení DNHM	27
3.1.4.	Zálohy na pořízení DNHM	27
3.1.5.	Pořízení DNHM bezúplatným nabytím - darováním.....	28
3.1.6.	Ostatní způsoby pořízení DNHM	29
3.2	Odpisy a jejich účtování	29
3.2.1.	Obecná charakteristika a členění odpisů.....	29
3.2.2.	Způsoby a metody odpisování	34
3.2.3.	Vliv daňových odpisů na základ daně	39
3.2.4.	Účtování odpisů	41
3.3	Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku.....	42
3.3.1	Vyřazení majetku z důvodu prodeje	43
3.3.2	Vyřazení majetku z důvodu ztráty nebo škody.....	44
3.3.3	Vyřazení z důvodu bezúplatného převodu (darování).....	45
3.3.4	Vyřazení DNHM likvidací s výjimkou škody	45

4.	Problematika dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti	46
4.1	Představení vybrané společnosti	46
4.2	Dlouhodobý majetek ve vybrané společnosti	48
4.3	Účtování a odpisování vybraného majetku společnosti	49
4.4	Návrh účetních odpisů a vnitropodnikové směrnice	53
4.5	Zhodnocení a doporučení do budoucna	55
5.	Závěr	57
	Seznam použité literatury	59
	Seznam zkratek	61
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Každá účetní jednotka, která chce vyrábět výrobky nebo poskytovat služby musí mít ke své činnosti potřebné výrobní zdroje (budovy, stroje, dopravní prostředky, materiál, zásoby, peníze, apod.). Ke své podnikatelské činnosti účetní jednotky využívají jak majetek dlouhodobý, tak krátkodobý. Spotřeba krátkodobého majetku probíhá jednorázově na rozdíl od majetku dlouhodobého, jehož spotřeba bývá rozložena do několika účetních zdaňovacích období.

Dlouhodobý majetek je ta část aktiv, jejíž doba použitelnosti je delší než 1 rok. Důležitým kritériem pro zařazení majetku jako dlouhodobého je účel jeho využití účetní jednotkou. Majetek dlouhodobého charakteru si účetní jednotky pořízují proto, aby jej mohly dlouhodobě užívat při podnikání, nikoliv z důvodu dalšího prodeje. Dlouhodobý majetek se nespotřebovává najednou, ale postupně se opotřebovává, přičemž hodnota opotřebení je vyjádřena výší odpisů.

Odpisy dlouhodobého majetku rozdělujeme na účetní a daňové. Oba druhy mají specifické úkoly a neměly by být zaměňovány. Většina účetních jednotek obvykle využívá pouze odpisy daňové, které ovlivňují základ daně z příjmů a snižují daň, což společnosti zajímá nejvíce. Přitom účetní odpisy jsou velmi důležité, protože vyjadřují skutečné opotřebení majetku a snižují účetní výsledek hospodaření. Základ daně z příjmů však neovlivní.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je obsažena ve 2. a 3. kapitole, kdy 2. kapitola se zaměřuje na teoretické vymezení dlouhodobého majetku, 3. kapitola je věnována postupům účtování dlouhodobého majetku a problematice odpisů. Praktické části je věnována kapitola 4., kde jsou získané teoretické znalosti využívány u vybrané účetní jednotky.

Cílem teoretické části je teoreticky vymezit dlouhodobý majetek, popsat jeho zobrazení v rozvaze, tedy strukturu aktiv, definovat dlouhodobý majetek jak z účetního, tak z daňového hlediska, popsat problematiku oceňování dlouhodobého majetku. 2. kapitola teoretické části se zabývá účtováním a odpisováním dlouhodobého majetku. Cílem je popsat problematiku účtování po celou dobu životnosti dlouhodobého majetku, tzn. od jeho pořízení, přes odpisy až po vyřazení. Dalším cílem této části je charakterizovat jak účetní, tak daňové odpisy, popsat způsoby a metody odpisování a vliv daňových odpisů na základ daně.

Cílem praktické části je aplikovat teoretické znalosti přímo ve vybrané účetní jednotce. Bakalářská práce se zabývá dlouhodobým majetkem dané účetní jednotky, který

bude analyzován z pohledu účtování a odpisování. Získané poznatky budou nakonec zhodnoceny a budou navržena řešení na případná zlepšení.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody popisu, analýzy, syntézy a postupu. Metoda popisu je využita v teoretické části bakalářské práce, konkrétně ve 2. a 3. kapitole. Tato metoda popisuje jednotlivé pojmy. Metoda analýzy představuje rozbor zkoumané situace na jednotlivé části. Přináší podrobnější poznání jednotlivých částí, které usnadní poznat danou situaci jako celek. V našem případě bude tato metoda použita v praktické části, tedy ve 4. kapitole, kdy půjde o analýzu majetku vybrané účetní jednotky. Metoda syntézy, která je také použita v praktické části sjednocuje jednotlivé části v jeden celek, kdy se sledují souvislosti mezi jednotlivými složkami daného celku. Metoda postupu je použita v celé bakalářské práci, při užití této metody se postupuje od obecného ke konkrétnějšímu, takže jak v teoretické tak v praktické části jsou nejdříve vysvětleny obecné pojmy, které jsou dále rozebrány podrobněji.

Vlastní názory a poznámky budou v bakalářské práci psány kurzívou.

2. Teoretické vymezení dlouhodobého majetku

Majetek účetní jednotky (dále jen ÚJ) využívají k naplnění svého podnikatelského záměru a svých podnikatelských cílů. Má přinášet očekávaný prospěch a zároveň rozmnožovat stávající bohatství. Pro ÚJ představuje budoucí přínos. [4]

Existuje celá řada předpisů, které upravují dlouhodobý majetek. Z účetního hlediska je nutno zmínit hlavně zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro ÚJ, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dále je nutno zmínit České účetní standardy (dále jen ČÚS) pro ÚJ, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a to zejména ČÚS 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a ČÚS 014 – Dlouhodobý finanční majetek. Na dlouhodobý majetek lze pohlížet také z hlediska daňového a v takovém případě je nutné zmínit zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.1 Zobrazení majetku v rozvaze podniku

Majetek podniku v účetnictví označujeme jako aktiva, a zdroje, ze kterých byl tento majetek pořízen, jako pasiva. Je tedy zřejmé, že každý druh majetku, s nímž ÚJ hospodaří, musel být financován z určitého finančního zdroje.

Soupis všech aktiv a pasiv v účetní jednotce je uveden v rozvaze. Rozvaha je jedním ze základních účetních výkazů, ve kterém je vykázán soupis aktiv a pasiv ÚJ k určitému dni. Pro rozvahu neboli bilanci platí vždy tzv. bilanční rovnice (princip): $\Sigma \text{aktiv} = \Sigma \text{pasiv}$. [1]

Rozvaha je základní účetní výkaz, který zachycuje stav aktiv podniku na jedné straně a stav pasiv podniku na straně druhé, vždy k určitému časovému okamžiku. Do aktiv řadíme majetek podniku, proto je struktura aktiv někdy označována jako majetková struktura. Pasiva zahrnují zdroje krytí majetku, které zahrnují podnikový kapitál, ze kterého je majetek financován, proto bývá struktura pasiv někdy označována jako finanční struktura. [1]

Aktiva můžeme třídit podle jejich funkce a doby vázanosti v podniku. Podle toho, jak dlouhou dobu slouží aktiva podniku, se člení na stálá aktiva, která zahrnují majetkové složky, které slouží podniku dlouhodobě a opotřebovávají se postupně nebo na oběžná aktiva, která se mohou nazývat také krátkodobá a představují takové části majetku, které slouží podniku spíše kratší dobu, spotřebovávají se obvykle najednou a proces jejich přeměny na peníze je kratší než 1 rok. Aktiva můžeme dále členit i podle stupně likvidnosti majetku

neboli schopnosti majetku přeměnit se na peníze. Čím snadněji a rychleji se dokáže aktivum přeměnit na peníze, tím více je likvidní. [1, 4]

2.2 Struktura aktiv

Jak již bylo výše uvedeno, aktiva v rozvaze jsou uspořádána podle délky doby vázanosti v podniku. Přesná struktura aktiv je uvedena v následující Tab. 1.1

Tab. 1.1 Struktura aktiv

Označ.	Položka	
	AKTIVA CELKEM	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	
B.	Dlouhodobý majetek	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	
C.	Oběžná aktiva	
C. I.	Zásoby	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	
D.	Ostatní aktiva	
D. I.	Časové rozlišení	

Zdroj: [1] – vlastní zpracování

Pohledávky za upsaný základní kapitál

Jedná se o upsaný, avšak dosud nesplacený stav majetkových podílů nebo akcií. Jde vlastně o pohledávky za společníky, kteří zatím nesplatili svůj vklad.

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek (dále jen DM) členíme na dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM), dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) a dlouhodobý finanční majetek (dále jen DFM). DNM zahrnuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, jiný nehmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než stanovený limit a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Součástí DHM jsou samostatné movité věci, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok, pozemky, budovy, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, umělecká díla, sbírky a předměty z drahých kovů

bez ohledu na pořizovací cenu. DNM a DHM se na rozdíl od DFM až na pár výjimek odepisuje. Součástí DFM je takový majetek, který podnik pořizuje z důvodu obchodování. Mohou to být např. podílové cenné papíry a vklady v podnicích, půjčky podnikům ve skupině a jiný finanční dlouhodobý majetek. [1]

Oběžná aktiva

Vlastnost, která charakterizuje oběžná neboli krátkodobá aktiva je jejich kratší doba vázanosti ve společnosti. Tato doba obvykle nepřesahuje 1 rok. Majetek je velmi likvidní, tzn., že se dokáže rychle a snadno převést na peníze, které podnik použije ke krytí závazků. Mezi oběžná aktiva řadíme zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Každý podnik má určitou výši zásob, kterou postupně snižuje a zvyšuje. Může jít například o zásoby materiálu, surovin, hotových výrobků, polotovarů nebo polovýrobků. Co se týče pohledávek, tak největší podíl představují pohledávky z obchodního styku, jedná se např. o dosud neuhrazené faktury. Pohledávky představují právo jednoho subjektu vůči jinému, z hlediska času je můžeme členit na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobý finanční majetek je vysoce likvidní aktivum. Jedná se o majetek, se kterým podnik obchoduje. Již z názvu krátkodobý plyne skutečnost, že se jedná o krátkodobé investice s dobou splatnosti nebo držby, která je kratší než 1 rok. Investovat můžeme např. přebytečné peněžní prostředky, které pro nás znamenají budoucí výnos. Krátkodobý finanční majetek podniku také umožňuje zabezpečit likviditu, tj. schopnost podniku dostát svých závazků. Mezi tento majetek řadíme peníze v pokladně a na bankovních účtech, krátkodobé cenné papíry, krátkodobé obligace, směnky, apod. [1]

Ostatní aktiva

Poslední částí struktury aktiv jsou ostatní aktiva, která zahrnují např. časové rozlišení. Časové rozlišení vzniká v situacích, kdy období vzniku nesouhlasí s obdobím, do něhož věcně náleží. V takovém případě se zavádí účty v účtové skupině 38 Náklady příštích období a příjmy příštích období. O náklady příštích období jde tehdy, jestliže nastane spotřeba peněz v běžném období, ale týká se až následujícího období a v tom případě s běžným obdobím nesouvisí, např. nájemné placené předem – peníze zaplatím dnes, ale platím dopředu za další měsíc. Příjmy příštích období jsou takové částky, na které má firma nárok, např. za provedení nějakých služeb v určitém období, které ji zatím nebyly uhrazeny. [1]

2.3 Definování dlouhodobého majetku z hlediska účetního

ÚJ si sama stanoví výši ocenění DM, resp. částku, kterou bude daný majetek oceněn v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění (dále jen ZoÚ) a uvede ji

ve svém vnitřním účetním předpisu. Majetek, který splní podmínku, týkající se doby životnosti, a také je jeho cena vyšší než stanovená částka, je majetkem dlouhodobým. [5]

Z hlediska účetních předpisů tedy platí, že v případě majetku, který není automaticky dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění, jedná se např. o pozemky, stavby, goodwill, atd., není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny, od něhož by ÚJ byla povinna automaticky zařadit např. počítače, inventář, software apod. s dobou použitelnosti delší než 1 rok do dlouhodobého majetku. [4, 13]

Jak již bylo výše uvedeno, hlavním rysem dlouhodobého majetku je doba životnosti, resp. využitelnosti, která je vždy delší než 1 rok. Pro dlouhodobý majetek je typické, že se využívá při udržování a rozšiřování aktuální podnikatelské činnosti v dlouhodobém horizontu. Není určen k prodeji, ale k dlouhodobému využití. Ve směrné účtové osnově je dlouhodobému majetku přiřazena účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek. Ta se dále člení do účtových skupin 01 – 09. V nulté účtové třídě se účtuje především o:

- majetku, který ÚJ vlastní nebo má právo sním hospodařit,
- nehmotném majetku, který může ÚJ užívat nabytím práva od jiné osoby,
- technickém zhodnocení nájemce, uživatele práva,
- najatém majetku, smlouva o nájmu podniku. [5]

DM z účetního hlediska je takový majetek, jehož doba životnosti resp. použitelnosti je delší než 1 rok. Pokud nelze objektivně určit životnost majetku s ohledem na jeho charakter, rozhodne záměr ÚJ, který projevila při pořízení. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost. Dle ustanovení prováděcí vyhlášky ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, v platném znění (dále jen vyhláška č. 500) se DM z účetního hlediska člení na tři skupiny:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek. [13]

Dlouhodobý nehmotný majetek

Ve směrné účtové osnově pro podnikatele je dlouhodobý nehmotný majetek zařazen do účtové skupiny v účtové třídě 0 – DM. Konkrétně skupina 01 – DNM. [5]

DNM není fyzické povahy a představuje určitá práva ÚJ na ekonomický prospěch. V rozvaze sestavené v plném rozsahu je dlouhodobý nehmotný majetek rozdělen do následujících skupin:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- jiný DNM,
- nedokončený DNM,
- poskytnuté zálohy na DNM. [4]

Vyhláška č. 500 vymezuje v § 6 DNM. Za tento považuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění, které si ÚJ určí sama v souladu se zákonem o účetnictví. Dále se za DNM považují povolenky na emise a preferenční limity, vykazují se jako jiný DNM. Goodwill, povolenky na emise a preferenční limity jsou DNM vždy bez ohledu na jejich ocenění. [5]

Zřizovací výdaje

Jako první druh DNM můžeme uvést zřizovací výdaje. Jedná se o takové výdaje, které jsou spojené se založením společnosti, podniku nebo i zahájením samostatné činnosti fyzické osoby. Mezi zřizovací výdaje můžeme zařadit např. náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování soudní a notářské poplatky, jiné úřední výlohy, nájemné a příp. další výdaje, které jsou spojeny se zahájením činnosti, do okamžiku jejího vzniku. Zřizovacími výdaji mohou být také výdaje, které vzniklá ÚJ následně uhradí jiným osobám v souvislosti s jejím vznikem. Výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo zásob a výdaje na reprezentaci nemůžeme do zřizovacích výdajů zařadit. Odpisují se účetně nejvýše po dobu 5 let.

Od roku 2016 jsou zřizovací výdaje vypuštěny z kategorie nehmotného majetku, existuje však možnost, že ÚJ, evidující zřizovací výdaje, které ještě nebyly odepsány, je doodepíše ke dni nabytí účinnosti novely ZoÚ v položce Ostatní DNM ve standardním režimu, tedy rovnoměrně bez přerušení po dobu 60 měsíců. [10]

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Dalším druhem DNM jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Tyto jsou vymezeny jako výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem ani průmyslových ani jiných ocenitelných práv, a to pouze v případě, že jsou:

- nabyty samostatně od jiných osob, tzn., že nejsou součástí nabytého DM ani jeho ocenění,
- vytvořeny za účelem obchodování s nimi resp. opakovaného prodeje vlastní činností, avšak nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku. [9]

Software

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek můžeme zařadit také software. Tvoří ho např. různá programová vybavení, včetně výdajů nebo nákladů, které společnost vynaložila při vytváření webových stránek, a to v případě, že je

- nabyt samostatně od jiných osob, tzn., že není součástí již nabytého hardwaru a jeho ocenění,
- vytvořen za účelem obchodování s ním vlastní činností, nesmí však jít o software na zakázku nebo o součást dodávky hardwaru. [9]

Ocenitelná práva

Ocenitelná práva tvoří od 1. 1. 2001 samostatnou skupinu dlouhodobého nehmotného majetku. Jsou vymezená zejména jako předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva například podle zákona o ochraně průmyslových vzorů, o vynálezech nebo o ochranných známkách, či práva spojená s přestupy sportovců, a to v případě, že jsou:

- nabyta od jiných osob,
- vytvořena za účelem obchodování s nimi vlastní činností.

Ocenitelná práva zařazena do obchodního majetku od 1. 1. 2004 se odepisují po dobu 72 měsíců rovnoměrně s výjimkou audiovizuálních děl, ta se odepisují také rovnoměrně, ale 18 měsíců. [9]

Goodwill

Vyjadřuje dobré nebo případně špatné jméno společnosti. Vzniká při transakcích s podnikem jako celkem za předpokladu, že dochází k individuálnímu přecenění jeho jednotlivých složek majetku a závazků v rámci podniku. [5]

Jedná se o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. Oceňovaný obchodní závod je nabytý zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn společnosti, výjimkou je změna právní formy. Goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně po dobu 5 let od nabytí obchodního závodu nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se účetně odpisuje také 5 let od nabytí obchodního závodu nebo od rozhodného dne do výnosů. Od roku 2016 po novele ZoÚ, může ÚJ rozhodnout o době odpisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců, nejdéle však 120 měsíců, tuto skutečnost ÚJ odůvodní v příloze k účetní závěrce.

Podle § 23 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) se do základu daně zahrnuje i rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku prodávajícího sníženým o převzaté dluhy. Kladný oceňovací rozdíl se zahrnuje do nákladů rovnoměrně po dobu 180 měsíců. Záporný oceňovací rozdíl zvyšuje výsledek hospodaření rovnoměrně během 180 měsíců. [5]

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

Do této skupiny můžeme zařadit takový majetek, který není vykázán v ostatních položkách, jedná se např. o povolenky na emise nebo o preferenční limity.

Jedná se o limity uplatňované v zemědělství např. na chov krav bez tržní produkce mléka. Preferenční limity regulují množství produkce určitých zemědělských komodit. Preferenční limity představují zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv, vždy bez ohledu na výši jejich ocenění. [12]

Povolenky na emise vydává Evropská unie (dále jen EU), každá země EU může produkovat jen určité množství emisí. Existuje horní limit, který představují povolenky uděleny jednotlivým zemím. Když některý z producentů emisí vyprodukuje méně emisí než je povolený limit, může ušetřené povolenky prodat takovému producentovi, který předpokládá vyšší emise než na jakou má povolenky přiděleny. Povolenky se neodepisují, v rozvaze je vykazujeme jako jiný dlouhodobý majetek. [5]

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Mezi nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek můžeme zařadit majetek od doby jeho pořízování do doby, kdy je majetek dokončen a schopen legálně plnit účel, ke kterému je určen. [5]

Poskytnuté zálohy na DNM obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení DNM.

„Mezi dlouhodobý nehmotný majetek nelze zařadit např. znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti nebo software pro řízení technologií a zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat“, jak tvrdí Šteker (2013, s. 44 - 45).

Dlouhodobý hmotný majetek

Ve směrné účtové osnově pro podnikatele je DHM zařazen do dvou účtových skupin v účtové třídě 0 – DM, v závislosti na tom, zda se majetek odpisuje nebo nikoliv. Jedná se o skupinu 02 – DHM odpisovaný a skupinu 03 – DHM neodpisovaný. [5]

DHM je aktivum, které se v podniku vyskytuje v relativně nezměněné podobě déle než 1 rok a patří zde:

- pozemky,
- stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku. [4]

Dle vyhlášky č. 500 jsou DHM pozemky a předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění, dále stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění. Mezi DHM patří také samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění, které si ÚJ určí sama v souladu se zákonem o účetnictví. Součástí DHM jsou i pěstitelské celky trvalých porostů a jiný DHM. [13]

Pozemky

Pozemky se řadí mezi DHM vždy, a to bez ohledu na výši jejich ocenění. Pokud nejsou pořizovány, jako zboží např. pořizuje-li je ÚJ s předmětem činnosti nakupování a prodej nemovitostí – realitní kancelář. [9]

Stavby

Stavby jsou součástí DHM bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Patří sem:

- stavby vč. budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- právo stavby, tj. právo jiné osoby než vlastníka mít na pozemku stavbu, je DHM pouze, jestli netvoří součást ocenění samostatné stavby nebo součást ocenění zásob,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky. [2]

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Mezi samostatné movité věci patří zejména stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky, inventář, atd. Souborem movitých věcí mohou být např. výrobní linky, musí sloužit k jednotnému účelu, oceňují se jako celek. Obě tyto skupiny musí splňovat 2 podmínky: jejich doba použitelnosti je delší než 1 rok a výše jejich ocenění dosahuje částky, kterou si daná ÚJ stanovila pro dlouhodobý majetek. Pokud majetek nesplňuje jednu z podmínek, považuje se automaticky za drobný hmotný majetek a účtuje se o něm jako o zásobě.

Dále mezi samostatné movité věci patří předměty z drahých kovů, a to bez ohledu na výši jejich ocenění. [2, 5]

Pěstitelské celky trvalých porostů

Mezi pěstitelské celky trvalých porostů patří ovocné stromy nebo ovocné keře, které jsou vysazeny na souvislém pozemku nebo trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. [13]

Pro jejich zařazení do dlouhodobého hmotného majetku je nutné splnit následující podmínky:

- výměra nad 0,25 ha,
- nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha,
- dosažení plodonosného stáří. [5]

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Do této skupiny patří dospělá zvířata a jejich skupiny např. stáda, hena s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určeného ÚJ. [9]

Omezením je zde doba chodu do dospělosti. Do doby, než se mohou zařadit mezi dospělá zvířata, se vedou jako nedokončený DHM v účtové skupině 04. O dospělých zvířatech, která se neevidují jako DHM se účtuje jako o zásobách. [5]

Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Do této skupiny bez ohledu na výši ocenění řadíme:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci,
- věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást ocenění stavby nebo zásob. [2]

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

V účtovém rozvrhu jej najdeme v účtové skupině 04. DHM je zde až do doby, než se stane způsobilým k užívání, pak je převeden do některé s kategorií DHM. [5]

Poskytnuté zálohy na DHM

V účtovém rozvrhu se nachází v účtové skupině 052 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek. Patří sem zálohy poskytnuté na pořízení DHM. [5]

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Oceňovací rozdíl představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví ÚJ sníženým o převzaté závazky. V účtovém rozvrhu zaujímá místo v účtové skupině 097.

DNM nejsou např. znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologie nebo zařízení, která bez tohoto vybavení nemohou fungovat. [5]

Dlouhodobý finanční majetek

Ve směrné účtové osnově pro podnikatele je dlouhodobý finanční majetek zařazen do účtové skupiny v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek. Konkrétně skupina 061 – Dlouhodobý finanční majetek.

DFM zahrnuje taková aktiva, která podnik nakupuje nebo vlastní s cílem dlouhodobě investovat peněžní prostředky tak, aby získal požadovaný výnos ve formě dividend, úroků, apod. [5]

Majetek, který ÚJ záměrně drží po dobu delší než 1 rok. Nevyužívá jej přímo k běžné činnosti, ale drží jej z důvodu ekonomického prospěchu ve formě výnosů. Patří sem:

- podíly v ovládaných a řízených osobách,
- podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- půjčky a úvěry,
- jiný dlouhodobý finanční majetek,
- pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. [4]

Podíly – ovládaná osoba

Do této položky patří takové podíly, které přinášejí účetní jednotce rozhodující vliv. Jedná se o účast společníka v obchodní korporaci, ze které plynou práva a povinnosti. Může se jednat např. o majetkovou účast v akciové společnosti, o podíl ve společnosti s ručením omezeným, o podíl v družstvu, apod. Ovládající osoba je taková osoba, která vykonává přímo nebo nepřímo (prostřednictvím jiné osoby) rozhodující vliv na řízení podniku jiné osoby. [5]

Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

Zde patří takové podíly, které přinášejí účetní jednotce podstatný vliv. Podstatný vliv je významný vliv na řízení podniku, který není ani rozhodující ani společný. Za podstatný vliv se považuje dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv. Jedná se o takové majetkové podíly, které dané účetní jednotce umožňují podílet se na řízení jiného subjektu významným způsobem. [5]

Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

Tato položka obsahuje zejména:

- podíly, které nepředstavují podíl uvedený ve dvou z výše zmíněných položek,
- dluhové cenné papíry, u nich má ÚJ záměr a schopnost držby do splatnosti,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž většinou není znám záměr ÚJ v okamžiku pořízení. [5]

Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv

Zde se zachycují dlouhodobé půjčky podniků ve skupině. Jedná se o poskytnuté úvěry a půjčky mezi osobami, které jsou propojeny. Tyto půjčky se oceňují ve jmenovité hodnotě. Pokud by byly poskytnuty půjčky stejného typu, ale krátkodobého charakteru, evidovaly by se v účtové skupině 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva. [5]

Jiný dlouhodobý finanční majetek

Patří zde zejména dlouhodobé termínované vklady, vklady tichého společníka, dlouhodobé vkladové listy, poskytnuté dlouhodobé úvěry a půjčky, které se neevidují v položce půjčky a úvěry, drahé kovy, předměty z drahých kovů a kamenů, pokud se neevidují jako DHM nebo zásoby. [5]

Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

V účtovém rozvrhu jej najdeme v účtové skupině 04. DFM je zde až do doby, než se stane způsobilým k užívání (po celou dobu pořizování), pak je převeden do některé s kategorií DFM. [5]

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

V účtovém rozvrhu se nachází v účtové skupině 052 – Poskytnuté zálohy a závadvky na dlouhodobý finanční majetek. Patří sem zálohy poskytnuté na pořizování DFM. [5]

2.4 Definování dlouhodobého majetku z hlediska daňového

Daňový pohled na dlouhodobý majetek se odlišuje od pohledu účetního. ZDP nedefinuje přímo pojem dlouhodobý majetek, ale pracuje s pojmem hmotný majetek a nehmotný majetek. To, že se jedná o majetek dlouhodobý, se dá z definice vyvodit. Definici hmotného majetku nalezneme v § 26 odst. 2 a 3 ZDP. V § 32a je pak definován majetek nehmotný, při jehož vymezení se ZDP odvolává na zákon o účetnictví. [13]

Hmotný majetek

Z daňového hlediska je vymezení hmotného majetku poměrně shodné s vymezením dlouhodobého hmotného majetku podle účetních předpisů. Zákon o dani z příjmů eviduje hmotný majetek v užším podání, tzn., že ne každý majetek, který je podle účetních předpisů evidován jako dlouhodobý hmotný je také hmotným majetkem podle ZDP. [5]

Vymezení hmotného majetku najdeme v § 26 odst. 2 ZDP. Podle něj se za hmotným majetkem rozumí:

- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jejich provozně-technické funkce jsou delší než 1 rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby, s výjimkou
- provozních důlních děl,

- drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
- oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky:
 - ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha s hustotou nejméně 1 000 stromů na 1 ha,
 - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha s hustotou nejméně 90 keřů na 1 ha,
 - chmelnice a vinice,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek, kterým se rozumí:
 - technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu majetku,
 - technické rekultivace, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak,
 - výdaje hrazené uživatelem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které převýší v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě u movitého majetku 40 000 Kč. [7]

Podle ZDP však mezi hmotný majetek nepatří zásoby. Mezi samostatné hmotné movité věci se řadí také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty, které slouží k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, netvořící s budovou nebo se stavbou jeden funkční celek, a to i v případě, že jsou s ní pevně spojeny. [13]

Hmotný majetek vyloučený z odpisování

Hmotný majetek vyloučený z odpisování najdeme v § 27 ZDP, jedná se o:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje, které souvisejí s jeho pořízením, nepřevýší částku 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,

- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly zaúčtovány ve prospěch výnosů při zjištění,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto dluhu,
- hmotný majetek, u něhož odpisy uplatňuje jiná osoba, např.:
 - pronajatý hmotný majetek,
 - hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,
 - hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo osvobozeno od daně z příjmů nebo nebylo předmětem daně. [6]

Nehmotný majetek

Oproti účetním předpisům používá ZDP na místo pojmu dlouhodobý nehmotný majetek pouze pojem nehmotný majetek. Stejně jako u hmotného majetku i zde platí, že nehmotný majetek je podle ZDP definován v užším rozsahu než podle účetních předpisů. [2]

Vymezení nehmotného majetku nalezneme v § 32a ZDP. Podle něj se odpisují:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva a
- jiný majetek, který je veden jako nehmotný majetek.

Dále se nehmotný majetek odpisuje jen pokud:

- byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním,
- byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Podle ZDP se do nehmotného majetku neřadí goodwill, povolenka na emise a preferenční limity. [7]

Rozdíly mezi definováním dlouhodobého majetku z hlediska účetního a daňového jsou nepatrné, ale přesto se objevují. Podle ZDP jde především o určení oceňovacího limitu, který je u hmotného majetku 40 000 Kč a u nehmotného majetku 60 000 Kč. Dalším rozdílem je také užší vymezení majetku nebo nezařazení goodwillu, povolenek na emise a preferenčních limitů mezi hmotný majetek. [2]

2.5 Oceňování dlouhodobého majetku

Při oceňování DM je zásadní, zda se jedná o oceňování při nabytí majetku nebo o oceňování k datu účetní závěrky. Dalším důležitým hlediskem je způsob, kterým byl majetek nabyt. Princip oceňování je pro obě podskupiny DM podobný. Proto bude tato problematika popisována dohromady jak pro DHM, tak pro DNM. [5]

Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Principy a zásady oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska upravuje především ZoÚ v § 24-27 a dále vyhláška č. 500 v § 47.

Jak již bylo řečeno, při oceňování je důležité vědět, k jakému okamžiku se majetek oceňuje. Může se jednat o oceňování:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. [13]

Podle § 25 odst. 5 ZoÚ může ÚJ použít k oceňování dlouhodobého majetku tyto typy cen:

- **pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, souvisejících s jeho pořízením, použije se při oceňování dlouhodobého majetku, který jsme pořídili za úplatu,
- **vlastní náklady** – součástí této ceny jsou přímé náklady vynaložené při výrobě nebo jiné činnosti a nepřímé náklady, vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti, používá se při oceňování dlouhodobého majetku pořízeného ve vlastní činnosti,
- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, použije se při bezúplatném nabytí dlouhodobého majetku, např. darováním nebo v případě, kdy nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření ve vlastní režii. [13]

Abychom mohli správně určit pořizovací cenu, musíme zjistit a vymezit veškeré náklady, které souvisejí s pořízením dlouhodobého majetku.

Tyto náklady jsou vymezeny ve vyhlášce č. 500. Součástí ocenění dlouhodobého majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek pořízen, jedná se zejména o náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky,

- úroky, zejména z úvěru,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- dopravné, montáž, clo,
- licence, patenty využívané při pořízování majetku, atd. [13]

Součástí ceny dlouhodobého majetku a technického zhodnocení nejsou:

- opravy a údržba,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na biologickou rekultivaci, atd. [13]

Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Oceňování dlouhodobého majetku z hlediska daňového upravuje § 29 ZDP, přičemž se tento zákon z části odvolává na zákon o účetnictví nebo na jiné právní předpisy např. zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. [13]

Podle ZDP se vstupní cenou rozumí:

- **pořizovací cena**, je-li dlouhodobý majetek pořízen úplatně, pokud při odkoupení najatého majetku, u kterého nájemce odpisoval technické zhodnocení, je součástí vstupní ceny i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení,
- **vlastní náklady**, používá se v případě, kdy je dlouhodobý majetek vytvořen ve vlastní režii,
- **hodnota nesplacené pohledávky** zajištěné převodem práva v případě hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- **reprodukční pořizovací cena** se použije v ostatních případech, určuje se podle zvláštního právního předpisu,
- při nabytí majetku bezúplatně se použije **cena určená podle zvláštního právního předpisu** o oceňování majetku ke dni nabytí,
- **hodnota technického zhodnocení** dokončeného na hmotném majetku.

Součástí těchto vstupních cen je i technické zhodnocení, které je provedeno po uvedení věci do užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité

kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování, nejpozději v prvním roce odpisování. [7]

2.6 Technické zhodnocení

Technické hodnocení navyšuje historickou cenu majetku. Jedná se o výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením mohou být uvedené výdaje nepřesahující danou částku, neuplatní-li je poplatník jako výdaj (náklad). [5]

Rekonstrukce znamená takový zásah do majetku, který změní jeho účel nebo technické parametry. Modernizace rozšiřuje vybavenost nebo použitelnost majetku. Poplatník, který provádí zásah do majetku, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je tento zásah technickým zhodnocením. [7]

Technickým zhodnocením je takový stavební stav provedení úprav, který není shodný se stavem předchozím, kdy došlo ke kvantitativním i kvalitativním změnám, stavba byla zhodnocena využitím moderních technologií, a má proto zcela jiné parametry a vlastnosti, kdy chybějící stavební prvky byly pořízeny nově.

Oprava není technickým zhodnocením, při opravách se pouze nahrazuje poškozené místo novou částí původní kvality, nedochází tedy ke kvalitativním změnám. Stavební úpravy znamenají novou kvalitu a nové technické parametry, dochází tedy ke zhodnocení. [8]

3. Odpisování a účtování dlouhodobého majetku

Jak jsme již uvedli ve 2. kapitole, DM je charakteristický svou dobou životnosti, která je delší než jeden rok. Každá ÚJ takový majetek pořizuje a vlastní, především pro potřeby podnikatelské činnosti, nikoliv k přímé spotřebě.

Veškerý DM, který ÚJ vlastní musí zaúčtovat na příslušné účty finančního účetnictví. DM se účtuje od jeho pořízení až po jeho vyřazení, přičemž se účtování jednotlivých způsobů značně odlišuje. Jinak se účtuje pořízení DM koupí, vlastní činností nebo bezúplatným nabytím. Při pořizování je nutno zmínit také skutečnost, že si ÚJ může požádat o dotaci na pořízení DM a také, že v případech, kdy odběratel je novým nebo nevěrohodným klientem nebo dodavatel (dále jen DOD) potřebuje finanční prostředky např. na nákup materiálu, je možnost tuto situaci vyřešit pomocí poskytnutých záloh. Po pořizování DM následuje jeho zařazení do užívání, které je nutné také správně zaúčtovat.

V době životnosti majetku se ve většině případů účtuje o odpisech, které vyjadřují opotřebení DM a mohou být účetní a daňové. Odpisování má určitá pravidla, která ÚJ musí dodržovat. V okamžiku, kdy je majetek plně odepsán nastává chvíle vyřazení majetku, což je poslední skutečnost, kdy se o majetku účtuje. Někdy může být však majetek vyřazen i dříve, než je plně odepsán, např. v důsledku manka a škody.

V níže uvedených podkapitolách jsou popsány různé způsoby účtování DM od jeho pořízení přes odpisy až po samotné vyřazení. [9, 13]

3.1 Účtování při pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (dále jen DNHM) může ÚJ pořídit několika způsoby. Nejčastějším způsobem je koupě nebo pořízení ve vlastní režii, pořízení však může být uskutečněno také bezúplatným nabytím, vkladem, darováním, přecházením z osobního užívání, novým zjištěním při inventarizaci nebo bezúplatným nabytím po ukončení smlouvy o finančním leasingu. Každá z variant způsobu pořízení musí být zaúčtována na příslušné účty, které jsou uvedeny v následujících podkapitolách. [5]

Veškeré náklady spojené s pořízením DNHM se do doby zařazení majetku do užívání zachycují na účtech v účt. sk. 04 – Nedokončený DNHM. Pokud při pořízení nevznikají žádné vedlejší náklady, můžeme účtovat přímé navýšení, tj. zařazení DNHM na konkrétní majetkový účet DNHM ve skupinách 01 – DNM, 02 – DHM odpisovaný nebo 03 – DHM neodpisovaný. V takovém případě však nelze akceptovat jako doklad pro zařazení majetku do užívání jen fakturu nebo pokladní doklad, protože nám dokládá pouze to, že vznikl závazek

DOD, ale neříká nic o tom, zda je majetek ve stavu způsobilém k užívání. Tuto skutečnost může potvrdit jedině zařazovací protokol nebo zápis o převzetí, který je podepsán osobou zodpovědnou za provoz DM. [5]

Pokud je majetek v takovém stavu, že je způsobilý k užívání, pak veškeré náklady, které jsou s tím spojené, tvoří cenu majetku. Na základě interního dokladu se jednorázově převedou na konkrétní účet DM.

Při oceňování DNHM musíme počítat také s daní z přidané hodnoty (dále jen DPH), která je součástí ceny na faktuře. Pokud je příjemce DNHM plátcem DPH, pak se DPH nezahrnuje do ceny majetku a tento má nárok na odpočet na vstupu. Pokud ovšem příjemce není plátcem DPH, navyšuje se ocenění DNHM právě o částku, která tvoří DPH. [5]

Jak již bylo výše uvedeno, při pořízení DNHM a jeho technickém zhodnocení (dále jen TZ) se účtuje v účtové skupině 04 – Nedokončený DNHM nebo přímo na příslušné účty v účtových skupinách 01 – DNM, 02 – DHM nebo 03 – DHM neodpisovaný vždy na vrub těchto účtů, tedy na straně má dáti (dále jen MD), pokud při pořízení nevznikají náklady s ním související. Účtování se provádí souvztažně zápisem ve prospěch příslušných účtů, tedy na straně dal (dále jen D) z účtových skupin 08 – Oprávky k DHM, 21 – peněžní prostředky v pokladně, 32 – Závazky krátkodobé nebo 42 – Dlouhodobé závazky, apod. [6]

3.1.1. Pořízení DNHM koupí

ÚJ může majetek nakoupit buď za hotové, nebo na fakturu. Pokud se jedná o koupi v hotovosti, musí si od DOD vyžádat doklad o zaplacení, v případě, že je DOD plátcem DPH, jedná se o daňový doklad. Dále musí vystavit výdajový pokladní doklad (dále jen VPD), popřípadě další doklady, vyžadují-li to účetní předpisy. V takovém případě účtujeme na vrub účtů 041, 042 – Pořízení DNHM souvztažně ve prospěch účtu 211 – Peněžní prostředky v pokladně. Pokud uvažujeme DPH, zaúčtujeme na vrub účtu 343 – DPH souvztažně s účtem 211. Zjistíme vedlejší pořizovací náklady, pokud existují a zaúčtujeme je obdobně jako koupi majetku. Nakonec sestavíme protokol o zařazení a poté majetek zařadíme do užívání pomocí účtů účtových skupin 01 – DNM, 02 – DHM a 03 – DHM neodpisovaný na straně MD souvztažně ve prospěch účtů 041 a 042 – Pořízení DNHM. [9]

Při koupi majetku na fakturu ÚJ zaúčtuje nákup dle faktury, nebo daňového dokladu v případě plátců na vrub účtů 041, 042 – Pořízení DNHM souvztažným zápisem ve prospěch účtu 321 – Dluhy z obchodních vztahů. DPH zaúčtujeme opět na vrub účtu 343 – DPH souvztažně ve prospěch účtu 321 – Dluhy z obchodních vztahů. ÚJ vzniká závazek vůči DOD, který musí ve stanoveném termínu, uvedeném na faktuře splatit. Úhradu faktury

zaúčtujeme na vrub účtu 321 – Dluhy z obchodních vztahů, ve prospěch účtu 221 – Peněžní prostředky na účtech. Opět si ÚJ zjistí vedlejší náklady, které zaúčtuje obdobně jako koupi, vytvoříme pro majetek inventární kartu a zařadíme do užívání stejným způsobem, jako při koupi za hotové. V tab. 3. 1 jsou uvedeny příkladové postupy zaúčtování pořízení DM. [9]

Tab. 3. 1 Příklad zaúčtování pořízení koupi

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Faktura od DOD za automobil	220 000	042	321
Automobil převzat do užívání ve VC	220 000	022	042
Nákup nábytkové stěny v hotovosti	43 000	042	211
Platba za montáž stěny hotově	1 500	042	211
Zařazení stěny do DM	44 500	022	042
Platba faktury z běžného účtu	220 000	321	221

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

3.1.2. Pořízení DNHM vytvořením vlastní činnosti

Pokud ÚJ pořizuje majetek ve vlastní režii, používá nově od roku 2016 účty z účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. V předchozím období jsme aktivaci účtovali ve prospěch výnosů a tedy na účty účtové skupiny 62, která byla od roku 2016 zrušena. Podle nových účetních předpisů zaúčtujeme na vrub účtů účtové skupiny 04 – Nedokončený DNHM nebo přímo na vrub příslušných účtů v účtových skupinách 01, 02 a 03 souvztažným zápisem ve prospěch účtů v účtové skupině 58, podle toho o jaký majetek se jedná. Co se týče zařazení majetku do užívání, platí stejný postup jako při pořízení koupi, vytvoří se inventární karta a zařazení se zaúčtuje pomocí dvou účtů – 022 na straně MD a 042 na straně D. V případě pořízení majetku vlastní činností se DPH nikdy neuplatňuje. Příklady zaúčtování způsobů pořízení majetku vlastní činností zachycuje tabulka 3. 2. [6]

Tab. 3. 2 Příklad zaúčtování pořízení vytvořením vlastní činností

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Spotřeba materiálu při výrobě stroje	50 000	501	112
Mzdy zaměstnanců	80 000	521	331
Ostatní přímé náklady	40 000	503	321
Aktivace DHM	170 000	042	588
Stroj zařazen do DM	170 000	022	042

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

3.1.3. Dotace na pořízení DNHM

Nemá-li ÚJ dostatek peněžních prostředků na pořízení DNHM, může požádat o dotaci na pořízení DM z EU, grantu nebo ze státního rozpočtu. I při této variantě se veškeré náklady, které jsou vynaloženy na financování takového majetku, zachycují jako nedokončený DNHM v účtové skupině 04. Ve chvíli, kdy ÚJ vznikne nárok na přijetí dotace, vykáže pohledávku vůči poskytovateli dotace, z titulu nároku na její přijetí. Účtuje se v účtové skupině 34 – Zúčtování dotací. Zaúčtování dotací na pořízení DNHM zobrazuje tabulka 3. 3. [5]

Podle § 47 odst. 6 vyhlášky č. 500 se ocenění DNHM a TZ sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků, které jsou zahrnovány do ocenění majetku. Výjimku tvoří povolenky na emise a preferenční limity bezúplatně nabyty prvním provozovatelem nebo držitelem.

Tab. 3. 3 Příklad zaúčtování při dotaci na pořízení

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Přijatá faktura za DM	150 000	042	321
Přiznání dotace	100 000	378	346
Použití dotace na DM	100 000	346	042
Příjem dotace na bankovní účet	100 000	221	378
Zařazení DM do užívání	50 000	022	042

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

3.1.4. Zálohy na pořízení DHNM

Při pořízení DNHM může nastat situace, kdy DOD DNHM může po ÚJ, která je zadavatelem zakázky vyžadovat určité peněžní prostředky dříve než po dokončení zakázky. To lze vyřešit formou zálohy, kterou ÚJ poskytne DOD na financování. Tato skutečnost by měla být obsažena ve smlouvě. Předběžné finanční plnění prostřednictvím zálohy se zachycuje na účtech účtové skupiny 05 – Poskytnuté zálohy na DM (viz tab. 3. 4). Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, kdy dojde k poskytnutí zálohy, tedy k úbytku peněžních prostředků. K datu fakturace, kdy je již známá celková částka, dochází k vypořádání zálohy. Jedná se o vyrovnaní rozdílu mezi poskytnutou zálohou a výší fakturované částky. [5]

Tab. 3. 4. Příklad zaúčtování pořízení pomocí zálohy

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Záloha DOD na dodávku	1 000 000	052	221
Přijatá faktura za dodávku	2 500 000	042	321
Zaúčtování zálohy	1 000 000	321	052
Zařazení DM do užívání	2 500 000	022	042
Doplatek faktury z úvěru	1 500 000	321	461

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

3.1.5. Pořízení DNHM bezúplatným nabytím - darováním

O přijatých darech se již neúčtuje jako o zvýšení kapitálu, ale jako o jiných provozních výnosech. V případech darování majetku, musíme nejprve určit, zda se jedná o dar peněžité nebo nepeněžité. Pokud ÚJ nabude majetek darováním, jedná se o nově pořízený majetek, který oceňujeme reprodukční pořizovací cenou – nevzniká zde žádný závazek, neboť se jedná o bezplatné nabytí. Takto nabytý majetek, pokud je doložen odborným odhadem nebo znaleckým posudkem, se odpisuje stejným způsobem jako každý jiný nově nabytý majetek.

V případě nepeněžitého daru se použije výnosový účet 643 – Přijaté dary na straně D a na straně MD např. účty účtových tříd 0 – DM, 1 – Zásoby. Přijetí peněžitého daru účtujeme na straně MD na příslušné účty účtových skupin 21 – Peněžní prostředky v pokladně nebo 22 – Peněžní prostředky na účtech souvztažně s účtem 669 – Přijaté dary na straně D (viz tab. 3.5). [6, 11]

Jedná-li se o majetek nově zjištěný při inventarizaci nebo nabytý od pronajímatele po skončení finančního leasingu bezplatně, pak se takový majetek považuje za plně opotřebovaný a má nulovou zůstatkovou cenu (dále jen ZC). V takovém případě účtujeme pomocí účtových skupin 07, 08 – Oprávky k DM. [5]

Tab. 3. 5 Příklad zaúčtování pořízení darováním

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Přijatý dar - počítač	45 000	042	643
Počítač zařazen do užívání	45 000	022	042
Přijatý peněžní dar	100 000	221, 211	669

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

3.1.6. Ostatní způsoby pořízení DNHM

Při účtování dalších způsobů pořízení DNHM se používají opět účty účtové skupiny 04 – Nedokončený DNHM, kde se shromažďují veškeré náklady, související s pořízením daného DNHM. Pokud nevznikají žádné vedlejší náklady, související s pořízením můžeme zaúčtovat přímo na vrub účtů v účtových skupinách 01, 02 a 03. Podle toho, o jaký způsob pořízení se jedná, zaúčtujeme souvztažně ve prospěch příslušných účtů. [5]

Jedná-li se o vklad za upsaný kapitál na straně D se objeví účet z účtové skupiny 35 – Pohledávky za společníky, při převedení majetku z osobního užívání do podnikání použijeme účet z účtové skupiny 49 – Individuální podnikatel. V případě majetku nabytého státním podnikem delimitací a v případě bezúplatně převedeného majetku vyjma daru, užíváme účet ze skupiny 41 – Základní kapitál (dále jen ZK) a kapitálové fondy, při uplatňování práva nákupní opce a při úrocích z úvěrů a zápůjček do doby uvedení do užívání účet ze skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky. [6]

3.2 Odpisy a jejich účtování

Odpisování majetku vyjadřuje trvalé snížení hodnoty daného majetku. Hodnota majetku se může snížit buď fyzickým nebo morálním opotřebením.

Cílem této podkapitoly je stručně popsat problematiku odpisování. Podkapitola je rozdělena do 4 částí. V první části je teoreticky vymezen účel jak účetních, tak daňových odpisů, druhá část popisuje způsoby a metody odpisování, třetí část popisuje vliv daňových odpisů na základ daně a poslední, tedy čtvrtá část, je zaměřena na účtování odpisů.

Vzhledem k tomu, že daňové odpisy zahrnujeme do nákladů ÚJ a jedná se o daňově uznatelné náklady, je patrné, že snižují daňový základ. Při výpočtu daně vždy porovnáváme výši účetních i daňových odpisů a podle toho k výsledku hospodaření připočítáváme nebo odpočítáváme určitou částku.

3.2.1. Obecná charakteristika a členění odpisů

Dlouhodobý majetek se nespotřebovává najednou, ale postupně ztrácí hodnotu z důvodu morálního nebo fyzického opotřebení. Odpisy slouží k peněžnímu vyjádření tohoto trvalého snížení hodnoty. Náklady na majetek můžeme zahrnout do nákladů jen jednou. Majetek ve většině případů odpisuje odpisovatel, tedy vlastník pokud není uvedeno jinak. Odpisování lze zahájit tehdy, pokud je majetek zařazen do užívání a řádně zaevidován. Při zaevidování majetku musí být vystaveny příslušné doklady o evidenci majetku – inventární karta, protokol o zahájení užívání, atd. [9]

Odpisy můžeme členit na:

- účetní,
- daňové.

Účetní odpisy

Účetní odpisy upravuje především ZoÚ, vyhláška č. 500 a ČÚS pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Účetní odpisování DHNM se řídí účetními předpisy, které se přímo vztahují na ÚJ definované v § 1 odst. 2 ZoÚ. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami, jedná se především o podnikatele – FO vedoucí daňovou evidenci dle § 7b ZDP, případně uplatňující výdaje procentem příjmů, nejsou účetními předpisy přímo vázáni a z tohoto důvodu účetní odpisy evidovat nemusí. [13]

Ze ZoÚ vyplývá povinnost účetních jednotek odpisovat DM, podle ustanovení v § 25 odst. 3 ZoÚ je nutné, aby ÚJ ke konci rozvahového dne brala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, bez ohledu na to, zda v daném účetním období vykázala zisk nebo ztrátu. ÚJ, které vedou účetnictví jak v plném, tak ve zjednodušeném rozsahu jsou povinny účetně odpisovat majetek. Účelem účetních odpisů je vyjádřit trvalé snížení hodnoty majetku. Vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebenosti majetku.

Dle ZoÚ majetek odpisuje ÚJ, která má k majetku vlastnické právo. Nájemce účetně odpisuje především technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku na svůj účet nebo majetek, o kterém má právo účtovat a odpisuje je na základě smlouvy o nájmu. ÚJ jsou povinny sestavovat odpisový plán, který slouží jako podklad pro účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání. ÚJ je povinna zveřejnit informace o způsobech odepisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční, majetkové situace a výsledku hospodaření. Dlouhodobý majetek může ÚJ odpisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví. [13]

Z hlediska účetního odpisování DM musíme nejdříve správně určit, který majetek ÚJ odpisovat může, a který ne. Ze zákona o účetnictví vyplývá, že se účetně neodpisují pozemky, umělecká díla, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, finanční majetek, zásoby, preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, povolenky na emise, apod.

Majetek, který je odepisovatelným majetkem, tedy takový, který není z odpisování vyloučen, účetně řadíme do účtových skupin 01 – DNM a 02 – DHM odpisovaný.

V případě DM, který je v podílovém spoluvlastnictví odpisuje každý spoluvlastník svůj podíl. [13]

Prostřednictvím účetních odpisů dochází k vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku postupně v průběhu užívání majetku. Pomocí oprávek dochází

k vyjádření výše odpisů a zjištění zůstatkové ceny. Formu a techniku odpisování si ÚJ určují samy. [2]

Odpisovaný DNHM nebo jeho části se odpisuje z ocenění stanoveného vyhláškou č. 500 a ZoÚ postupně v průběhu jeho používání, který může být vyjádřen i jinak než v čase, např. může být vázán na výkony. Pro odpisování DHM lze použít metodu komponentního odpisování, která je upravena v § 56a vyhlášky č. 500. [16]

Podle § 28 odst. 2 ZoÚ se dále odpisuje:

- DNHM, k němuž ÚJ nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- TZ u ÚJ, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku TZ na svůj účet,
- TZ drobného nehmotného a hmotného majetku
- ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,
- soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

ÚJ sestavují odpisový plán včetně jeho aktualizace podle průběhu používání a změn v průběhu používání majetku ÚJ. Ta může při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu s ohledem na významnost a věrný poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace ÚJ. Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely této vyhlášky rozumí kladná odhadovaná částka, kterou by ÚJ mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku např. prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů, které souvisejí s vyřazením daného majetku. [16]

V případě DNHM ve spoluvlastnictví odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl. DNHM, který je majetkem bytových družstev, pokud neslouží k podnikání, se nemusí odpisovat. Právnícké osoby založené za účelem stát se vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, nemusí tento DNHM odpisovat, pokud neslouží k podnikání. TZ, k jehož účtování a odpisování je oprávněná jiná ÚJ než vlastník majetku, se odepíše v průběhu používání TZ. Odpisování TZ majetku pořizovaného formou finančního leasingu, pokud je uživatel oprávněn účtovat a odpisovat TZ, se zahájí uvedením TZ do stavu

způsobilého k užívání. Při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se o nich účtuje ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech a inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky. O DNHM účtuje a odpisuje jej nájemce, pokud je oprávněn na tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu. [16]

Dle vyhlášky § 56 odst. 11 vyhlášky č. 500 se podle ustanovení § 28 ZoÚ neodpisují:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený DNHM a TZ, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný DHM nebo DNM, není-li ZoÚ nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Daňové odpisy

Daňové odpisy se řídí ZDP. Postupuje se zejména podle § 26-33 tohoto zákona. Na rozdíl od účetních odpisů, které musí ÚJ vést povinně, uplatňování daňových odpisů není povinností.

Uplatňování daňových odpisů tedy závisí na rozhodnutí podnikatelských subjektů. Daňové odpisování je možno kdykoliv přerušit, např. když je poplatník v určitém zdaňovacím období ve ztrátě. Při pokračování po přerušení musí plyně navázat na předchozí postup odpisování – nesmí měnit způsob odpisování, jako by přerušení vůbec nenastalo. Daňové odpisy nelze uplatnit u fyzických osob, které mají příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 nebo příjmy z nájmu podle § 9 ZDP, pokud v určitém zdaňovacím období uplatní výdaje procentem z příjmů. V tomto období tyto fyzické osoby vedou daňové odpisy pouze evidenčně. O tuto dobu si nemohou zároveň prodloužit dobu odpisování. [13]

Odpisování se pro účely ZDP rozumí zahrnutí odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který slouží k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. [13]

Pro zahájení daňového odpisování je nutné, aby byl majetek uveden do užívání a dále aby byly splněny jeho technické funkce a podmínky stanovené právními předpisy. Nedokončený majetek nelze odpisovat.

Fyzická osoba, která má příjmy ze samostatné činnosti, může uplatnit daňové odpisy pouze u majetku, který má zaevidován ve své daňové evidenci. Pokud se poplatník rozhodne využít svého práva a zahájit daňové odpisování, musí nejdříve vymezit, který majetek odpisovat lze, a který naopak nelze. Daňově se neodpisují také pozemky.

Daňově lze odpisovat takový majetek, který podle ZDP není z daňového odpisování vyloučen. Hmotný majetek odpisuje především jeho vlastník. [13]

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení, atd. [7]

Úprava daňových odpisů je přesně vymezena ZDP. Daňové odpisy jsou uplatňovány bezvýhradně v případě hmotného majetku, který je v ZDP definován. U majetku nehmotného se daňové odpisy aplikují od okamžiku, kdy byl tento majetek u poplatníka zaevidován. [2]

Oddělování daňových odpisů od odpisů účetních spočívá v tom, že cílem většiny podnikatelů je co nejdříve si snížit daňový základ o vynaložené náklady. Přičemž musí respektovat hranice a limity, které stanoví daňové orgány. Zda firma účetní odpisy stanoví, záleží pouze na jeho rozhodnutí, slouží totiž k reálnému zobrazování skutečnosti a má poskytovat důležité informace o nákladech, které slouží pro vedení firmy. Pro daňové účely je nutné počítat se závazně stanovenou výší daňových odpisů, kterou upravuje ZDP. [11]

Při odpisování si firma pro interní účely stanoví účetní odpisy, které rozvrhne do několika let – podle životnosti daného majetku, takto vypočtené částky pak slouží např. pro plánování modernizace nebo jako kalkulační náklad pro výpočet cen atd. Podle ZDP může mít majetek stanovenou jinou lhůtu odpisování, tzn., že se odepisuje např. více let, než kolik si firma v účetních odpisech nastavila jako dobu životnosti DM. V takovém případě si do daňového základu zahrne jako náklad pouze částku, která je vypočtena podle závazného

daňového postupu. Malé firmy, které nemají účetní závěrku ověřenou auditorem, je pro zjednodušení možné stanovit, že se účetní odpisy budou rovnat těm daňovým. [11]

Autorka se domnívá, že účetní odpisy jsou důležitější než odpisy daňové, právě proto, že poskytují informace o nákladech, slouží pro účely vytváření kalkulací, které jsou nezbytné při vytváření cen a vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Bohužel mnoho ÚJ účetní odpisy neeviduje a často slycháváme spíše o odpisech daňových, které pro podnikatele znamenají snížení daňového základu, což je pro ně prvotním cílem.

3.2.2. Způsoby a metody odpisování

Postupy účetního odpisování

Při účetním odpisování je důležité vytvoření odpisového plánu, který by měl obsahovat použitou metodu odpisování a případně dobu odpisování. Zvolená doba odpisování by měla co nejbližší odpovídat skutečné době používání majetku, ale tato doba není zákonnými předpisy většinou konkrétně stanovena. [13]

Z hlediska metod účetního odpisování v zásadě přicházejí v úvahu tři základní metody:

- a) metoda časová,
- b) metoda výkonová,
- c) metoda komponentního odpisování.

Postupy při použití časové metody účetního odpisování závisí především na délce používání DM.

Při využití výkonové metody účetního odpisování dochází k odpisování DM především v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí daného majetku skutečně dosaženo. (např. kolik výrobků se vyrobilo).

Metoda komponentního odpisování se řídí vyhláškou č. 500, lze ji použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Mezi časové metody účetního odpisování patří:

- rovnoměrné účetní odpisy,
- zrychlené účetní odpisy,
- zpomalené účetní odpisy. [13]

Zvolení konkrétního způsobu odpisování by se mělo odvíjet zejména podle kritéria co nejvěrnějšího způsobu vyjádření skutečnosti. Majetek, který je v průběhu užívání opotřebováván rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů, majetek, který ztrácí větší část hodnoty v prvních letech používání, než v letech

následujících by měl být odpisován pomocí zrychlených účetních odpisů (např. počítače), a takový majetek, který ztrácí hodnotu zejména na konci své životnosti, by měl být odpisován pomocí zpomalených účetních odpisů.

Především při účetním odpisování časovou metodou je důležité správně určit okamžik, od kterého je možné začít DM odpisovat. Takovým okamžikem je v zásadě den, kdy se daný majetek stává účetně DNHM. Účetní odpisy je pak možno počítat buď s přesností na dny, nebo v častějším případě s přesností na kalendářní měsíce. [13]

Časová metoda odpisování

Rovnoměrné účetní odpisy

Rovnoměrné účetní odpisy lze uplatňovat u DM, který je opotřebováván rovnoměrně po celou dobu používání. Vlastní-li podnik např. osobní automobil, který každý rok najede přibližně stejný počet kilometrů, lze předpokládat, že metoda rovnoměrného účetního odpisování vyjádří postupné pravidelné snižování hodnoty automobilu nejlépe. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odepsána a přenesena do účetních nákladů stejná výše vstupní ceny daného DM. [13]

Vzorec pro výpočet rovnoměrného ročního účetního odpisu, kde O = roční odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování

$$O = \frac{VC}{t} \quad (3.1)$$

Pokud bude majetek pořízen v průběhu účetního období, bude nutné spočítat příslušnou část odpisu, která se týká daného účetního období. [14]

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Zrychlené účetní odpisy lze uplatňovat především u DM, který ztrácí hodnotu (morální zastarává) v prvních letech odpisování – jedná se zejména o výpočetní techniku. Při uplatňování zrychlených účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší částka než v roce předchozím. Největší částka je odepsána v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v posledním roce. [13]

Vzorec pro výpočet zrychleného ročního účetního odpisu, kde O = roční odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)} \quad (3.2)$$

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy lze uplatňovat především v situaci, kdy je zřejmé, že DM bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a naopak v prvních letech bude jeho opotřebování minimální. Například při odpisování budovy, ve které společnost plánuje v budoucnu provádět výrobu, která bude negativně působit na její fyzický stav. V této situaci je oprávněné očekávat, že do doby, než se v této budově začne vyrábět, bude budova ztrácet na hodnotě méně, než v budoucích účetních obdobích, ve kterých výroba již probíhá. Při uplatnění zpomalených účetních odpisů bude v každém následujícím roce z hodnoty majetku odepsána vyšší částka než v roce předchozím.

Vzorec pro výpočet zpomaleného ročního účetního odpisu, kde O = roční odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování [13]

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t + 1)} \quad (3.3)$$

Výkonová metoda odpisování

Výkonová metoda odpisování je vhodná především u takového DM, u kterého je míra opotřebení závislá zejména na míře skutečného využití majetku. Mezi typické příklady DM, u kterých je možné použít tuto metodu, jsou výrobní stroje. Při uplatnění výkonové metody jde o výpočet odpisového koeficientu (využitý počet hodin, množství produkce, atd.) pomocí kterého je v závislosti na míře využití odpisována jeho hodnota.

Vzorec pro výpočet odpisového koeficientu při výkonové metodě účetního odpisování, kde OK = odpisový koeficient, VC = vstupní cena, $PKVDV$ = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem [13]

$$OK = \frac{VC}{PKVDV} \quad (3.4)$$

Vzorec pro výpočet ročního odpisu při výkonové metodě účetního odpisování, kde O = roční odpis, OK = odpisový koeficient, SPV = skutečný počet výrobků [13]

$$O = OK \cdot SPV \quad (3.5)$$

Postupy daňového odpisování

Principy a postupy daňového odpisování upravuje ZDP. Rozdílně se odpisuje hmotný majetek a nehmotný majetek.

Způsoby odpisování hmotného majetku

Postup odpisování hmotného majetku je vymezené v § 30 – 32 ZDP. Poplatník nejdříve zatřídí majetek do příslušné odpisové skupiny. Odpisových skupin pro hmotný majetek je momentálně celkem 6 a jsou uvedeny v následující tabulce 3. 6 [8]

Tab. 3. 6: Přehled odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: [7] – vlastní zpracování

Při výpočtu daňových odpisů hmotného majetku lze využít 2 metody:

- rovnoměrné daňové odpisy
- zrychlené daňové odpisy

Daňový subjekt si na počátku odpisování stanoví, zda bude odpisovat rovnoměrně či zrychleně, zvolený způsob již nejde v průběhu odpisování měnit.

Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

Při rovnoměrném odpisování se řídíme § 31 ZDP a odpisy počítáme ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb, které jsou uvedeny v tab. 3. 7. Postup pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů zobrazují níže uvedené vzorce. [8]

Tab. 3. 7: Odpisové sazby při rovnoměrném odepisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Zdroj: [7] – vlastní zpracování

Vzorec pro výpočet rovnoměrného daňového odpisu v prvním roce, kde RO1 je roční odpis v prvním roce, VC = vstupní cena, OS1 = roční odpisová sazba v prvním roce

$$RO1 = \frac{VC \cdot OS1}{100} \quad (3.6)$$

Vzorec pro výpočet rovnoměrného daňového odpisu v dalších letech, kde ROX je roční odpis v dalších letech, OS2 = roční odpisová sazba v dalších letech, VC = vstupní cena [4]

$$ROX = \frac{VC \cdot OS2}{100} \quad (3.7)$$

Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Druhou možností při odpisování hmotného majetku jsou zrychlené daňové odpisy. V tomto případě se podnikatelský subjekt řídí § 32 ZDP. Zrychlené odpisy umožňují v prvních letech odepsat více. Při výpočtu se používají odpisové koeficienty, které jsou zachyceny v tabulce 3. 8. [8]

Tab. 3. 8: Odpisové koeficienty při zrychleném odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	30	31
6	50	50	51

Zdroj: [7] – vlastní zpracování

Při zrychleném odpisování používáme vstupní cenu pouze v prvním roce. V dalších letech použijeme ve výpočtu cenu zůstatkovou, kterou zjistíme odečtením odpisů od vstupní ceny. Daňové odpisy můžeme zrychlenou metodou vypočítat pomocí dvou níže uvedených vzorců. [9]

Vzorec pro výpočet zrychleného daňového odpisu v prvním roce odepisování, kde RO1 je roční odpis v prvním roce, VC = vstupní cena, K1 = koeficient pro první rok

$$RO1 = \frac{VC}{K1} \quad (3.8)$$

Vzorec pro výpočet zrychleného daňového odpisu v dalších letech odepisování, kde ROX je roční odpis v dalších letech, ZC = zůstatková cena, K2 = koeficient pro další roky, X = pořadové číslo, pro které se roky počítají

$$RO1 = \frac{2 \cdot ZC}{K2 - X + 1} \quad (3.9)$$

Daňové odpisy nehmotného majetku

Pro účely ZDP se odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek. Odpisování nehmotného majetku se v současnosti řídí § 32a ZDP. Ve většině případů se odpisuje rovnoměrně bez přerušení. Audiovizuální dílo se odepisuje 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. [7]

3.2.3. Vliv daňových odpisů na základ daně

Odpisování majetku stanoví ZDP. Poplatník zahrne odpisy z majetku, který má v evidenci do nákladů. Majetek se musí vztahovat k zajištění zdanitelného příjmu, potom náklady zabezpečují tento příjem. Z účetního hlediska odpisy vyjadřují pokles hodnoty majetku kvůli fyzickému a morálnímu opotřebení. Jsou součástí nákladů a přímo ovlivňují výsledek hospodaření, protože zvyšují náklady. Odpisy jsou vlastně finanční zdroje poplatníka, které vznikají v závislosti na životnosti a míře opotřebení majetku. [8]

Odpisy hmotného a nehmotného majetku lze uplatnit jako daňový výdaj pouze v takovém případě, kdy je majetek využíván pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud poplatník používá majetek k zajištění zdanitelného příjmu pouze zčásti, do výdajů se zahrne pouze poměrná část odpisů. [7]

„Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů“, jak tvrdí Marková (2016, s. 41).

ZDP v § 24 odst. 1 uvádí definici toho, co se považuje za výdaj, který lze odečíst od základu daně, konkrétně výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy. [8]

Z uplatnění daňových výdajů vzniká poplatníkovi daňová úspora. Výdaje ve formě odpisů poplatník fakticky nevynakládá, má pouze možnost, snížit si o ně základ daně. Ne každý vynaložený výdaj může být uznán jako výdaj daňový, musí v daném zdaňovacím období souviset se zdanitelnými příjmy. Protože vstupní cena majetku je odpisována postupně

v několika následujících zdaňovacích obdobích, nelze tyto náklady na pořízení majetku uplatnit jako daňový výdaj ve zdaňovacím období, kdy byl majetek pořízen. Náklady se uplatňují postupně právě formou daňových odpisů.

Právo daňových subjektů je hmotný majetek odpisovat a získávat tak prostředky na jeho reprodukci. Případně majetek odpisovat nemusí. ZDP nechá toto rozhodnutí na daňovém subjektu. Poplatník tedy daňové odpisy není povinen uplatňovat. ZDP umožňuje nezahájit daňové odpisování v prvním roce užívání majetku, přerušit odpisování nebo neuplatňovat maximální výši daňových odpisů. [8]

Poplatník může regulovat uplatňování odpisů tak, že je převede do následujících zdaňovacích období – u fyzických osob může být důvodem, že základ daně je nižší než celková výše nezdánitelných položek, odčitatelných od základu daně, a nebylo by možné je daňově umořit, nebo že poplatník bude mít v dalších obdobích nižší sumu daňových výdajů a tomto období může odložené daňové odpisy využít.

Při pokračování v odpisování musí poplatník pokračovat stejným způsobem, jakým odpisoval v době, kdy bylo odpisování přerušeno, tzn. používat stejné metody odpisování, stejná vstupní cena, ve stejné odpisové skupině. Poplatník – fyzická osoba, pokud přeruší odpisování, tak v daném zdaňovacím období, nemůže uplatňovat výdaje paušální částkou. Pokud by v takovém období uplatnil výdaje paušální částkou, odpisování by přerušeno nebylo, protože v paušální částce výdajů jsou obsaženy veškeré výdaje a to vč. odpisů. [8]

Daňová úspora z daňových odpisů

Jak již bylo řečeno, odpisy snižují základ pro výpočet daně z příjmu, protože se zahrnují do nákladů, které se tím navýší. Poplatníkovi proto vzniká při uplatnění daňových odpisů daňová úspora. Ta plyne ze skutečnosti, že daňové odpisy se odečtou od základu daně, protože jsou daňově účinné (uznatelné). Daňovou úsporu zjistí poplatník vynásobením nominální výše odpisu v Kč a marginální daňové sazby konkrétního poplatníka.¹ U fyzických osob je marginální daňová sazba ve výši 0,15. [8]

¹ Marginální daňová sazba je procentní část poslední peněžní jednotky důchodu zaplacená na daních, přírůstek daně při zvýšení daňového základu o jednotku.

Odpisy a daňová ztráta

Daňové odpisy jsou daňově účinné, proto snižují základ daně. Odpisy se proto mohou podílet na vzniku daňové ztráty, která je jednou z odčitatelných položek. Od základu daně může poplatník odečíst daňovou ztrátu, která mu vznikla za předchozí zdaňovací období nebo jen jeho část, nejdéle však v pěti zdaňovacích obdobích, které následují bezprostředně po období, ve kterých daňová ztráta vznikla. ZDP umožňuje odečtení daňové ztráty od základu daně.

Podmínkou pro uplatnění daňové ztráty je to, že vznikla a byla vyměřena za předchozí období nebo jeho část. Zákon neukládá uplatňování daňové ztráty postupně, toto rozhodnutí ponechává úvaze daňového subjektu, který se ovšem musí řídit stanoveného časového limitu. Odečtení daňové ztráty není povinností, ale právem daňového subjektu. Je čistě na rozvaze daňového subjektu, ve kterém z pěti období následujících bezprostředně po dni, kdy byla ztráta vyměřena, využije své právo uplatnit daňovou ztrátu.

V případě, zda si nejsme jisti, že ztrátu můžeme skutečně uplatnit, můžeme přistoupit k možnosti minimalizovat tuto ztrátu tak, že snížíme položky, které lze od základu odečíst, a k tomu nám mohou sloužit daňové odpisy. Pokud je daňová ztráta příliš vysoká, a my víme, že ji v celkové výši nemůžeme uplatnit, můžeme se rozhodnout, zda v daném období daňové odpisy uplatníme nebo ne. Uplatňování odpisů v takovém případě není efektivní, protože bychom tímto pouze ještě prohloubili již vzniklou daňovou ztrátu, lepším řešením je nevyužít možnosti začít odpisovat, je-li to možné nebo odpisování přerušit a pokračovat v něm v budoucích zdaňovacích obdobích. [8]

3.2.4. Účtování odpisů

Účetní odpisy je nezbytné také zaúčtovat, na rozdíl od odpisů daňových, které se evidují pro účely sestavení daňového přiznání. Při účtování účetních odpisů se postupuje podle ČÚS pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. [13]

Podle § 28 odst. 1 ZoÚ ÚJ, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. V případě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo, když se vlastnické právo k movitým věcem s výjimkou cenných papírů nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, o majetku účtují a odpisují jej ÚJ, které jej používají. Majetek nebo jeho části vymezený zvláštními právními nebo prováděcími předpisy se neodpisuje. Dle § 28 odst. 6 ZoÚ jsou ÚJ, které jsou uvedeny v § 28 odst. 1 tohoto zákona povinny sestavovat

odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše ocenění v účetnictví. [15]

Jak již bylo výše uvedeno, účetní odpisy musí ÚJ zaúčtovat a zachycují se do nákladů, čímž snižují základ daně. Odpisy majetku zachycujeme na vrub nákladových účtů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, souvztažně ve prospěch účtů účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (viz tab. 3. 9). [11]

Tab. 3. 9: Odpisy dlouhodobého hmotného majetku – příklad

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Roční odpisy strojů	28 280	551	082
Roční odpisy budov	100 100	551	081
Roční odpis zvířat	3 886	551	086
Roční odpis pěstitelským celkům trvalých porostů	355 000	551	085

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

3.3 Účtování při vyřazení dlouhodobého majetku

Poslední fází existence DM v podniku je fáze vyřazovací. DM se vyřazuje z několika důvodů, jako je prodej, likvidace, bezúplatný převod neboli darování, v důsledku manka nebo škody či přeražení z podnikání do osobního užívání. [11]

ÚJ vyřazuje DNHM a TZ většinou z důvodu nefunkčnosti majetku vlivem opotřebení, totálního zničení nebo náhrady výkonnějším zařízením. [5]

Při vyřazování se účtuje taková cena, v níž je majetek veden v účetnictví a evidován na účtech účtových skupin 07 a 08 – Oprávky k majetku a 01 a 02 – Dlouhodobý majetek. Pokud majetek není zcela odepsán, což znamená, že suma opravěk se nerovná ceně, ve které je majetek evidován. V takovém případě se musí vypočítat zůstatková cena (dále jen ZC), kterou zjistíme odečtením opravěk od ceny pořizovací. ZC DM účtujeme na účet opravěk na straně D souvztažně s různými účty na straně MD.

Mezi různé účty patří účet 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pokud se jedná o vyřazení z důvodu prodeje, dále účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – v případě likvidace majetku, účet 547 – Mimořádné provozní náklady, 549 – Manka a škody, pokud vznikne manko nebo škoda, 543 – Dary – v případě bezúplatného převodu – darování nepeněžitěho daru, 565 –

Poskytnuté dary – v případě darování peněžitého daru – v tomto případě bude na straně D účet peněžních prostředků a to buď 211 – Peněžní prostředky v pokladně nebo 221 – Peněžní prostředky na účtech. Pokud podnikatel přerazuje majetek z podnikání do osobního užívání, použije se účet 491 – Účet individuálního podnikatele – [11]

Co se týče daňového dopadu, vypořádání ZC u vyřazeného DM se řídí § 25 ZDP v aktuálním znění (dále jen ZDP). Podle tohoto § nelze za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat:

- manka a škody, které přesáhují přijaté náhrady, s výjimkou těch, které jsou způsobeny živelnými pohromami nebo neznámým pachatelem,
- ZC DNHM vyřazeného darováním nebo bezúplatným převodem, ke kterému poplatník nemá povinnost podle zvláštního předpisu, toto se vztahuje na hmotný i nehmotný majetek odpisovaný pouze podle zvláštního předpisu.

Podle § 24 ZDP se výdaji (náklady) rozumí:

- ZC hmotného majetku vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad zahrnutých do základu daně (dále jen ZD),
- ZC pěstitelských celků, trvalých porostů a zvířat při jejich vyřazení,
- ZC prodaného nebo zlikvidovaného majetku, který lze odpisovat,
- ZC majetku předaného povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů, snížená o dotace, přijaté na jeho pořízení. [11]

3.3.1 Vyřazení majetku z důvodu prodeje

Pokud se jedná o prodej DNHM, který je i nehmotným majetkem, pak daňově účinnou je pouze daňová ZC prodaného majetku a byl-li majetek z daňového odpisování vyloučen je daňově účinnou jeho vstupní cena, ale pouze do výše příjmů z prodeje.

Jde-li o prodej majetku, který není nehmotným majetkem, nelze do ZD zahrnout ani ZC, byl-li vyloučen z možnosti zahrnutí účetních odpisů do ZD.

Při prodeji odpisovaného DHM, který je i majetkem hmotným, pak je daňově účinná pouze daňová ZC prodaného majetku, která je ve vymezených případech daňově účinná pouze do výše příjmů z prodeje. [2]

Při prodeji odpisovaného DHM, který není majetkem hmotným nelze zahrnout do ZD ani jeho ZC, byl-li majetek z možnosti zahrnutí účetních odpisů do ZD vyloučen.

Pokud prodaný majetek je neodpisovaným DHM, pak vstupní cena pozemku je u fyzických osob (dále jen FO) daňově účinnou pouze do výše příjmů z prodeje, pokud je pozemek prodáván právnickou osobou (dále jen PO), není uplatňováno omezení výší příjmů z prodeje.

Vstupní cena uměleckých děl a sbírek je daňově účinná jen do výše příjmů z prodeje. Zde se používá účet 541 na straně MD a na straně D, pak účty účtové skupiny 03. [2]

Majetek, který ÚJ již nepotřebuje, může prodat. Zbaví se tak nepotřebného DM a zároveň získá finanční prostředky, které může využít v podnikání. Při vyřazování majetku se nejdříve doúčtuje ZC, kterou zjistíme odečtením opravek od ceny vstupní, při samotném vyřazení majetku se použije vstupní cena. ÚJ může prodat majetek za cenu, která se rovná ZC, za cenu nižší, než je ZC nebo i za cenu vyšší. [11]

Tab. 3. 10 Příklad zaúčtování vyřazení prodejem

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Doúčtování ZC	30 000	541	082
Vyřazení stroje ve vstupní ceně	100 000	082	022
Prodej na fakturu	18 000	311	641

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

Pozn.: Pokud by se jednalo o nehmotný majetek, pak by se místo účtu 082, použil účet z účtové skupiny 07 a místo účtu 022 účet účtové skupiny 01.

3.3.2 Vyřazení majetku z důvodu ztráty nebo škody

ZC majetku, který je vyřazen z důvodu škody je daňově účinný jen do výše náhrad, s výjimkou škod, které vznikly v důsledku živelných pohrom, které musí být doloženy posudkem pojišťovny nebo znalce, nebo v důsledky škody způsobené neznámým pachatele, které je nutno potvrdit policií.

ÚJ musí majetek vyřadit, jelikož pro jeho poškození jej nemůže nadále užívat k vykonávání ekonomické činnosti. O takto vzniklou škodu si může v určitých případech alespoň snížit daňový základ. Příklad zaúčtování vyřazení majetku z důvodu škody zachycuje níže uvedená tab. 3. 11. [2]

Tab. 3. 11 Příklad zaúčtování vyřazení z důvodu škody

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
Doúčtování ZC do nákladů	40 000	549 (547)	082
Vyřazení počítače	50 000	082	022
Náhrada od pojišťovny	24 000	221	648

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

Pozn.: Pokud by se jednalo o nehmotný majetek, pak by se stejně jako u minulého případu použil místo účtu 082 účet účtové skupiny 07 a místo účtu 022 účet účtové skupiny 01.

3.3.3 Vyřazení z důvodu bezúplatného převodu (darování)

Při darování DNHM hodnota darů není daňově účinným nákladem, ZD si může jak FO, tak PO snížit o poskytnuté dary za podmínek uvedených v § 15 odst. 1 a 20 odst. 8 ZDP.

V takovém případě se majetek vyřazuje obvyklým způsobem tedy účtem účtových skupin 07 nebo 08 na straně MD a 01 a 02 na straně D, podle toho zda jde o DNM nebo o DHM. Zaúčtování ZC se provádí na vrub účtu 543 souvztažně ve prospěch účtu účtových skupin 07 nebo 08. Pokud se jedná o poskytnutí peněžitého daru, účtuje se na straně MD na účet 565 – Poskytnuté dary souvztažně s účtem 211 – Peněžní prostředky v pokladně nebo 221 – Peněžní prostředky na bankovních účtech na straně D. [2, 6]

3.3.4 Vyřazení DNHM likvidací s výjimkou škody

Někdy může ÚJ vyřadit majetek i v případě, že není zcela zničen, ale dochází k časté poruchovosti nebo je zastaralý neboli technicky zaostalý. Takové vyřazení se podkládá protokolem o likvidaci DM. Pokud v době vyřazení není DM zcela odepsán, ZC se zaúčtuje do nákladů pomocí účtu 551.

V případě likvidace DNHM je daňově účinná pouze jeho daňová ZC. Do ZD nemůže být zahrnuta hodnota majetku, který je z odpisování vyloučen. Zaúčtování provádíme na vrub účtu 551 souvztažně ve prospěch účtů účtových skupin 07 a 08.

Přeřazení DNHM z podnikání do osobního užívání

Takový způsob vyřazení DM může nastat pouze u FO. Podnikatel zaúčtuje ZC na vrub účtu individuálního podnikatele – 491 ve prospěch účtů účtových skupin 07 a 08, vyřazení majetku probíhá stejně jako u ostatních způsobů vyřazení a tedy 07., 08. /01., 02.

4. Problematika dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti

V předchozích kapitolách jsme se věnovali teoretickému vymezení DM a odpisů. Nyní tyto teoretické znalosti využijeme v praxi. V praktické části si nejprve představíme vybranou společnost, která byla ochotna spolupracovat při vypracování bakalářské práce a dále se budeme zabývat problematikou DM právě v této společnosti.

Zmíníme jednotlivé druhy DM společnosti, způsoby odpisování takového DM, poměr mezi DHM a DNM, dále poměr mezi DM a oběžným majetkem a také zjistíme z jaké části je DM financován vlastními zdroji a jakou část představují zdroje cizí. Vybereme si šest konkrétních druhů majetku vybrané společnosti, které budeme analyzovat. Představíme a zmíníme způsob jejich účtování a odpisování. Při výběru se bude jednat o majetek z různých kategorií, tzn. movitý i nemovitý, hmotný i nehmotný, abychom zjistili rozdíly v odpisování u jednotlivých z nich.

4.1 Představení vybrané společnosti

Společnost PAŇÁK PLASTY s.r.o. byla založena v červnu roku 1990 pod obchodním názvem Miloslav Paňák, který v té době podnikal jako FO a od té doby úspěšně rozvíjí své aktivity. 30. září 2013 ukončila společnost firma Miloslav Paňák svoji činnost a jejím nástupcem se od 1. 10. 2013 stává společnost pod současným názvem PAŇÁK PLASTY s.r.o. [18]

Základní údaje o společnosti

Název:	PAŇÁK PLASTY s.r.o.
Právní forma:	právní subjekt společnost s ručením omezeným
Datum zápisu do OR:	1. dubna 2009
Identifikační číslo:	28580061
Sídlo:	Mnichov 233 793 26 VRBNO POD PRADĚDEM
Základní kapitál:	200 000 Kč
Předmět podnikání:	nástrojařství, zámečnictví, výroba a prodej
Počet společníků:	2

Společnost vlastní 2 společníci, z nichž každý vlastní 50 % obchodního podílu. Statutární orgán tvoří 3 členové (jednatelé), způsob jednání: každý jednatel zastupuje společnost samostatně. Společnost nemá povinnost auditu, je spolehlivým plátcem DPH a vede podvojný účetnictví, pomocí účetního softwaru ABRA, který je jedním z vybraných zástupců DM, kterému se budeme věnovat dále. ÚJ nemá podstatný vliv, rozhodující vliv ani neomezený vliv v žádné společnosti. ÚJ dále neuzavřela žádné ovládací smlouvy, nebo smlouvy o převodech zisku. [20]

Hlavním zaměřením společnosti je vývoj, výroba a montáž dílů z plastů. Jejím cílem je neustálý rozvoj ve všech oblastech včetně posilování pozice na tuzemském i zahraničním trhu.

Z dlouhodobého hlediska se společnost snaží klást velký důraz na zavádění nových technologií a inovací a zlepšování kvality ve výrobě, aby naplnila rostoucí požadavky zákazníků na plastové výrobky. Společnost se nachází ve Vrbně po Pradědem, v kraji s bohatou plastikářskou tradicí. V současnosti zaměstnává v hlavním pracovním poměru cca 50 zaměstnanců, kteří pracují na třísměnný provoz. [18]

Společnost s dlouholetou tradicí nepůsobí pouze v tuzemsku. Své výrobky vyváží do zemí západní Evropy a to hlavně do Německa, Belgie a Irska. Kromě výroby a zpracování plastů se věnuje také zámečnictví a nástrojařství.

V současné době se skládá ze tří hlavních středisek, mezi které patří všeobecné středisko, středisko lisovna a středisko nástrojárna.

Lisovna nabízí mnoho služeb, mezi které patří např. vstřikování dílů ze standardních a technických termoplastů zejména pro automobilový, elektrotechnický a spotřební průmysl, potisk vstřikovaných dílů tampoprintem, montáž a kompletaci sestav dílů, zpracování plastového odpadu, apod.

Nástrojárna nabízí např. úpravu a opravu vstřikovacích forem pro termoplasty, výrobu ostatních nástrojů na plechy, vstřikování kovů, drobnou výrobu strojírenských dílů, apod. [18]

V současné době činí vlastní kapitál společnosti 55 739 000 Kč z toho ZK je ve výši 25 787 000 Kč. Hodnota cizích zdrojů je v částce 29 952 000 Kč a z toho 8 429 000 Kč činí krátkodobé bankovní úvěry. Ve výkazu zisků a ztrát eviduje výsledek hospodaření (dále jen VH) z provozní činnosti 3 157 000 Kč, VH z finanční činnosti – 624 000 Kč a VH před zdaněním činí 2 186 000 Kč. [20]

4.2 Dlouhodobý majetek ve vybrané společnosti

Společnost v současné době eviduje 76 položek DM, jehož celková ZC činí 4 308 096 Kč. VC veškerého DM je vyčíslena na 22 558 713 Kč. Z toho je odepsáno 19 298 228 Kč. Technické hodnocení je uplatněno pouze u jedné položky DM, a to u malé provozní stavby v částce 1 047 611 Kč. Celý seznam evidovaného DM uvádím v příloze č. 1 Evidovaný majetek.

Společnost vlastní více DHM než DNM a nevlastní žádný DFM. Nejvyšší podíl na hodnotě oběžných aktiv (dále jen OA) mají krátkodobé pohledávky a zásoby. V tab. 4. 1 jsou uvedeny hodnoty DM společnosti v jednotlivých letech. [20]

Tab. 4. 1 Přehled hodnoty majetku z rozvahy v jednotlivých letech

Rok	Brutto hodnoty v Kč			
	DM celkem	z toho DNM	z toho DHM	OA celkem
2013	32 348 000	873 000	31 475 000	27 832 000
2014	30 823 000	873 000	29 256 000	22 084 000
2015	39 427 000	873 000	38 554 000	19 496 000

Zdroj: [19, 20, 21] – vlastní zpracování

Drobný majetek a drobný DM je účtován přímo do nákladů. Hranice pro zařazení do DM je u DHM částka vyšší než 40 000 Kč a u DNM částka vyšší než 60 000 Kč. DHM, DNM, drobný majetek i zásoby jsou oceňovány v pořizovacích cenách. V účetním období 2015 nedošlo v ÚJ k žádné změně v oceňování. Společnost nemá žádnou interní směrnici k DM, informace o odpisování, oceňování a účtování majetku stručně uvádí v příloze k účetní závěrce. [18, 19]

Pro účtování DM má společnost v účtovém rozvrhu vytvořeny analytické účty podle středisek. Při pořizování účtuje vždy ve prospěch účtu 042000, ale v případě zařazení DM do užívání již záleží, do kterého střediska majetek patří. Zařazení DM do užívání – středisko všeobecné – 022000/042000, středisko lisovna – 022001/042000, středisko nástrojárna – 022002/042000. Při odpisování používá vždy účty 551000/081000, 082000. Vyřazení probíhá stejně jako zařazení do užívání a to tak, že se použije analytický účet dle příslušného střediska, např. vyřazení stroje – středisko lisovna – 082000/022001.

Co se týče odpisování, společnost nemá žádnou konkrétní interní směrnici, která by odpisy upravovala.

Autorka se domnívá, že je žádoucí vytvořit interní směrnici k dlouhodobému majetku, která by upravovala oceňování, účtování DM a také zahrnovala odpisový plán.

I přesto, že v příloze k účetní závěrce společnost uvádí, že např. oceňování dlouhodobého majetku je v interním předpisu stanoveno na pořizovací cenu, žádná interní směrnice zde fyzicky neexistuje.

Účetní odpisy společnost nepoužívá, DM odpisuje pomocí zrychlených odpisů dle ZDP. Při sestavování kalkulací odpisy strojů do kalkulačních nákladů vůbec nevstupují. *Vytvoření účetních odpisů je dalším důležitým krokem hlavně pro zlepšení přehledu o nákladech společnosti, protože právě účetní odpisy vyjadřují reálné opotřebení DM, na rozdíl od odpisů daňových, které se realitě mnohdy pouze přibližují.*

Během účetního období 2015 nedošlo k technickému zhodnocení majetku. Veškerý majetek je uveden v rozvaze. Společnost nevlastní obchodovatelné ani investiční cenné papíry. V roce 2015 společnost plánovala realizovat dostavbu rozestavěné budovy, což se jí také povedlo. [19]

4.3 Účtování a odpisování vybraného majetku společnosti

Pro účely bakalářské práce jsme si vzhledem k rozsahu evidovaného majetku zvolili šest zástupců, u kterých uvedeme stručnou charakteristiku, popis účtování a způsob odpisování.

Mezi vybraný majetek patří budova Nástrojárna, Notebook HP, stroj MCV 1270T Sprint, který byl pořízen částečně z dotace, ultrazvukový lapovací leštící systém, nákladní vůz Berlingo XTR HDI a účetní software ABRA.

Nástrojárna je jedním ze středisek vybrané společnosti. Jedná se o budovu, kterou společnost v roce 2015 úspěšně dostavěla. Jako DM je zařazena do 5. odpisové skupiny. Poprvé se odepisuje v roce 2015 a doba odpisování je stanovena na 30 let. Pořizovací cena činí 4 959 866 Kč. Způsob odpisování je stanoven stejně jako u veškerého DM na zrychlený.

Nástrojárna nabízí nespočet služeb jako např. konstrukci zkušebních malosériových sériových vstřikovacích forem pro termoplasty, úpravu a opravu vstřikovacích forem pro termoplasty, drobnou výrobu strojírenských dílů, atd. Nyní je součástí nástrojárny cca 15 strojů, jedná se hlavně o různé soustruhy, vrtací a frézovací stroje, apod.

Při používání účtu 021 – Stavby nemá společnost rozdělenou analytiku dle středisek jako např. u účtu 022. Při pořízení nástrojárny použijeme účet 624002 – aktivace nástrojárna. Postup účtování při pořízení DM ve VC, zařazení do užívání dle příslušného střediska, výše odpisu v 1. roce a účtování při případném vyřazení (předpokládáme, že ZC při vyřazování je 0 – majetek je plně odepsán) je uveden v následující tab. 4. 2.

Karta DM – nástrojárna je uvedena v příloze č. 2.

Tab. 4. 2 Postup účtování – nástrojárna

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Pořízení DM	4 959 866	042000	624002
Zařazení DM do užívání	4 959 866	021000	042000
1. odpis DM	165 329	551000	081000
Vyřazení DM	0	081000	021000

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Notebook HP byl pořízen 28. 4. 2014 a jeho VC je 42 644 Kč. Je zařazen do odpisové skupiny 1. Poprvé se odepisuje v roce 2014 a doba odpisování je stanovena dle odpisové skupiny na 3 roky. Způsob odpisování je opět stanoven na zrychlený.

Notebook společnost využívá ve všeobecném středisku, proto při zařazení použijeme účet 022 s analytickým účtem 000. Předpokládáme, že notebook pořizujeme na fakturu od DOD. Postup účtování při pořízení DM ve VC, zařazení do užívání dle příslušného střediska, výše odpisu v 1. roce a účtování při případném vyřazení (předpokládáme, že ZC při vyřazování je 0 – majetek je plně odepsán) je uveden v následující tab. 4. 3.

Karta DM – notebook HP je uvedena v příloze č. 3.

Tab. 4. 3 Postup účtování – notebook HP

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Pořízení DM	42 644	042000	321000
Zařazení DM do užívání	42 644	022000	042000
1. odpis DM	14 215	551000	082000
Vyřazení DM	0	082000	022000

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

MCV 1270T Sprint – stroj byl pořízen 26. 11. 2015 a jeho VC činila 4 049 000 Kč. Je zařazen do 2. odpisové skupiny a doba odepisování je tedy 5 let. Způsob odpisování je opět stanoven na zrychlený. Jelikož tento stroj byl částečně financován z dotace, odpisovat jej můžeme z ceny snížené o dotaci, nikoliv ze VC. Pořizovací cena snížená o dotaci činí 1 800 590 Kč, z této částky jsou počítány odpisy. Stroj je součástí nové budovy – nástrojárna a slouží jako obráběcí centrum.

Stroj společnost využívá ve středisku nástrojárna, proto při zařazení použijeme účet 022 s analytickým účtem 002. Stroj byl částečně financován s dotací – účet 346003 – Dotace

III. Před příjmem dotace na bankovní účet použijeme účet 315000 – jiné pohledávky. Do užívání majetek zařazujeme v ceně snížené o dotaci a z této ceny také odepisujeme. Předpokládáme, že stroj pořizujeme na fakturu od DOD. Postup účtování při pořízení DM ve VC, zařazení do užívání dle příslušného střediska, výše odpisu v 1. roce a účtování při případném vyřazení (předpokládáme, že ZC při vyřazování je 0 – majetek je plně odepsán) je uveden v následující tab. 4. 4.

Karta DM – nástrojárna je uvedena v příloze č. 4.

Tab. 4. 4 Postup účtování – stroj MCV 1270T Sprint

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Přiznání dotace	3 159 276	315000	346003
Použití dotace na DM	3 159 276	346003	042000
Příjem dotace na BÚ	3 159 276	221001	315000
Pořízení DM	4 049 000	042000	321000
Zařazení DM do užívání	1 800 590	022002	042000
1. odpis DM	360 118	551000	082000
Vyřazení DM	0	082000	022002

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Ultrazvukový lapovací leštící systém byl pořízen 16. 7. 2013 a jeho VC činila 64 750 Kč. Byl zařazen do 2. odpisové skupiny a doba odepisování je tedy 5 let. Způsob odepisování byl stanoven jako zrychlený. Stroj je součástí střediska nástrojárna a využívá se při dokončovacích pracích výroby lisovacích forem a nástrojů. Slouží k broušení, lapování a leštění přímočarým pohybem. [21]

Stroj společnost využívá ve středisku nástrojárna, proto při zařazení použijeme účet 022 s analytickým účtem 002. Předpokládáme, že stroj pořizujeme na fakturu od DOD. Postup účtování při pořízení DM ve VC, zařazení do užívání dle příslušného střediska, výše odpisu v 1. roce a účtování při případném vyřazení (předpokládáme, že ZC při vyřazování je 0 – majetek je plně odepsán) je uveden v následující tab. 4. 5.

Karta DM – ultrazvukový lapovací leštící systém je uvedena v příloze č. 5.

Tab. 4. 5 Postup účtování – ultrazvukový lapovací leštící systém

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Pořízení DM	64 750	042000	321000
Zařazení DM do užívání	64 750	022002	042000
1. odpis DM	12 950	551000	082000
Vyřazení DM	0	082000	022002

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Nákladní vůz Citroen Berlingo byl pořízen 17. 12. 2014 a jeho VC činila 312 728 Kč. Byl zařazen do 2. odpisové skupiny a doba odepisování je tedy 5 let. Způsob odpisování je stanoven jako zrychlený. Toto vozidlo společnost využívá pro přepravu drobného materiálu nebo drobných výrobků.

Nákladní vůz společnost využívá ve všeobecném středisku, proto při zařazení použijeme účet 022 s analytickým účtem 000. Předpokládáme, že DM pořizujeme na fakturu od DOD. Postup účtování při pořízení DM ve VC, zařazení do užívání dle příslušného střediska, výše odpisu v 1. roce a účtování při případném vyřazení (předpokládáme, že ZC při vyřazování je 0 – majetek je plně odepsán) je uveden v následující tab. 4. 6.

Karta DM – nákladní vůz Berlingo je uvedena v příloze č. 6.

Tab. 4. 6 Postup účtování – nákladní vůz Citroen Berlingo

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Pořízení DM	312 728	042000	321000
Zařazení DM do užívání	312 728	022000	042000
1. odpis DM	62 546	551000	082000
Vyřazení DM	0	082000	022000

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Software ABRA byl pořízen 30. 6. 2008 a jeho VC činila 311 963 Kč. Software byl zařazen do 1 odpisové skupiny a doba odepisování je 3 roky. Způsob odpisování je stanoven na zrychlený. Jedná se o podnikový informační systém, který vyrábí a dodávka česká softwarová společnost ABRA Software a. s. Je vhodný pro všechny typy podnikání, jak pro velké firmy, tak pro drobné živnostníky nebo pro neziskové organizace či státní správu. Společnost nabízí několik produktů, mezi kterými si můžeme dle našich požadavků vybrat. [22]

Účetní software společnost využívá ve všeobecném středisku, proto při zařazení použijeme účet 022 s analytickým účtem 000. Předpokládáme, že software pořizujeme na

fakturu od DOD. Postup účtování při pořízení DM ve VC, zařazení do užívání dle příslušného střediska, výše odpisu v 1. roce a účtování při případném vyřazení (předpokládáme, že ZC při vyřazování je 0 – majetek je plně odepsán) je uveden v následující tab. 4. 7.

Karta DM – software ABRA je uvedena v příloze č. 7.

Tab. 4. 7 Postup účtování – software ABRA

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Pořízení DM ihned zařazen	311 963	013000	321000
1. odpis DM	135 184	551000	073000
Vyřazení DM	0	073000	013000

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

4.4 Návrh účetních odpisů a vnitropodnikové směrnice

Jak již bylo řečeno, účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty DM a toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku. Vzhledem ke zjištěným nedostatkům si vybereme 3 zástupce z vybraného majetku, kterým navrhujeme účetní odpisy a ukážeme si, jejich rozdíly, oproti těm daňovým. Budeme předpokládat, že majetek bude odepisován vždy v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém byl pořízen.

Prvním odpisovaným majetkem bude budova Nástrojárna, pro tento majetek jsme zvolili rovnoměrnou časovou metodu účetního odpisování, při které dochází k odpisování DM v závislosti na délce jeho používání. Vzhledem k tomu, že tento majetek byl pořízen v březnu 2015, bude účetně odepisován od 1. 4. 2015.

Vzorec pro výpočet rovnoměrného ročního účetního odpisu, kde O = roční odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování

$$O = \frac{VC}{t} \quad (4.1)$$

Nástrojárna

Pořizovací cena majetku: 4 959 866 Kč

Datum pořízení: 31. 3. 2015

Doba životnosti: 30 let = 360 měsíců

Měsíční odpis: 4 959 866 / 360 = 13 778 Kč

Odpis za rok 2015 - 4 – 12/2015 => 9 x 13 778 = **124 002 Kč**

Dalším vybraným majetkem je nákladní vůz Citroen Berlingo, pro tento druh majetku jsme záměrně vybrali zrychlenou metodu účetního odpisování, protože tento majetek ztrácí

hodnotu, zejména v prvních letech odpisování především z důvodu morálního opotřebení. Tento nákladní vůz společnost pořídila 17. 12. 2014, takže bude účetně odepisován od 1.1 2015. Daňové odpisy společnost uplatnila již v roce 2014, ale účetně odpisovat může až od ledna 2015. Daňové odpisy budou uplatňovány v letech 2014-2018. Účetní odpisy začnou v období 2015 a skončí v roce 2019. *Zde můžeme vidět reálnost účetních odpisů oproti těm daňovým, vůz byl pořízen téměř na konci roku 2014, tzn., že v tomto roce nebyl téměř vůbec užíván, ale dle ZDP si v tomto roce společnost uplatnila daňový odpis v plné výši, ale účetní odpisy v tomto období vůbec nevznikly.*

Vzorec pro výpočet zrychleného ročního účetního odpisu, kde O = roční odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)} \quad (4.2)$$

Nákladní vůz Berlingo

Pořizovací cena majetku: 312 728 Kč

Datum pořízení: 17. 12. 2014

Doba životnosti: 5 let = 60 měsíců

Odpis v účetním období 2015 = $O = \frac{2 \cdot 312\,728 \cdot (5+1-1)}{5 \cdot (5+1)} = 104\,243 \text{ Kč}$

Měsíční odpis: $104\,243 / 12 = 8\,687 \text{ Kč}$

Třetím a v tomto případě posledním vybraným majetkem je ultrazvukový lapovací leštící systém, pro který jsme si vybrali výkonovou metodu odpisování, protože se jedná o stroj a zde při účetním odpisování závisí na výkonu v tomto případě na počtu vyrobených kusů výrobků.

Dle výrobní dokumentace od výrobce je zaručena životnost stroje do 100 000 ks výrobků. V roce 2015 stroj vyrobil 12 557 ks výrobků.

Vzorec pro výpočet odpisového koeficientu při výkonové metodě účetního odpisování, kde OK = odpisový koeficient, VC = vstupní cena, PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem [14]

$$OK = \frac{VC}{PKVDV} \quad (4.3)$$

Vzorec pro výpočet ročního odpisu při výkonové metodě účetního odpisování, kde O = roční odpis, OK = odpisový koeficient, SPV = skutečný počet výrobků [14]

$$O = OK \cdot SPV$$

(4.4)

Ultrazvukový lapovací leštící systém - stroj

Pořizovací cena majetku: 64 750

Datum pořízení: 16. 7. 2013

Doba životnosti: 5 let = 60 měsíců

Odpis za rok 2015:

$$OK = \frac{64\,750}{100\,000} = 0,6475$$

$$O = 0,6475 \cdot 12\,557 = 8\,131 \text{ Kč}$$

$$\text{Měsíční odpis: } 8\,131/5 = 1\,627 \text{ Kč}$$

Porovnání výše účetních a daňových odpisů zobrazuje následující tab. 4. 2. Celková suma účetních odpisů je nižší, než výše odpisů daňových, tzn., že odpisy by při zjišťování ZD tvořili odčitatelnou položku. Při úpravě výsledku hospodaření na ZD se odečte částka **44 566 Kč**.

Tab. 4. 2 Porovnání účetních a daňových odpisů za rok 2015

	Vybraný majetek			Celkem
	Nástrojárna	Nákladní vůz	Stroj	
účetní odpisy (v Kč)	124 002	104 243	8 131	236 376
daňové odpisy (v Kč)	165 329	100 073	15 540	280 942

Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

4.5 Zhodnocení a doporučení do budoucna

Na základě získaných podkladů a zjištěných informací o společnosti PAŇÁK PLASTY s.r.o. se nabízí několik možností, které by byly potřeba změnit.

V prvním případě se autorka vyjádří k interní směrnici k DM, kterou společnost vůbec nemá. Vytvoření této směrnice je jedním z důležitějších doporučení, protože pouze stručné informace o DM v příloze k účetní závěrce nestačí. Interní směrnice by měla obsahovat informace o majetku a jeho zařazení na příslušné účty v účtovém rozvrhu, způsob účtování, charakteristiku DM z účetního hlediska. Dále by zde měly být uvedeny informace o hranici zařazení majetku do DM. Od jaké částky a doby použitelnosti se majetek řadí do DM a do krátkodobého majetku, a co se děje s majetkem, který této hodnoty nedosáhne, např. je účtován přímo do nákladů. Společnost si v interní směrnici může stanovit, že např. stavby bez ohledu na hodnotu a výši ocenění patří vždy do DM.

Ve vnitropodnikové směrnici si společnost dále může stanovit, jakým způsobem bude majetek evidovat, např. v inventární knize na inventárních kartách a co mají tyto inventární karty obsahovat. Měla by se zde objevit také informace o způsobech vyřazení a oceňování DM, TZ a jeho účtování.

Nedílnou součástí vnitropodnikové směrnice k DM by měl být také odpisový plán, který by měl obsahovat informace o účetních a daňových odpisech dle ZoÚ a ZDP. V odpisovém plánu společnost uvede doby odpisování, odpisové sazby a koeficienty dle ZDP, způsob účtování účetních odpisů, apod.

Dalším doporučením je zařazení účetních odpisů pro případné pozdější využití, hlavně při vytváření kalkulací, tak aby společnost mohla skutečné opotřebení stroje zahrnout do kalkulovaných nákladů formou odpisů. A i když nespočet podniků účetní odpisy vynechává a přidává na důležitosti pouze odpisům daňovým právě kvůli snižování základu daně.

Autorka se domnívá, že účetní odpisy jsou důležitější už jen díky tomu, že vyjadřují skutečné opotřebení dlouhodobého majetku a podávají věrný a poctivý obraz o účetnictví. Např. u nákladního vozu Berlingo, který v roce 2014 nebyl téměř vůbec používán, protože byl pořízen až ke konci roku, si společnost uplatnila daňový odpis v plné výši, což při účetním odpisování není možné.

Co se týče metody zrychleného odpisování, tak vzhledem k tomu, že mezi DM společnosti převládají automobily a stroje, jejichž hodnota s časem výrazně klesá, je tato volba ideální.

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo teoreticky vymezit dlouhodobý majetek a odpisy, a to jak z hlediska účetního dle zákona o účetnictví, tak z hlediska daňového dle zákona o daních z příjmů, včetně postupů účtování majetku v jednotlivých fázích jeho životnosti.

Bakalářská práce byla rozdělena do dvou částí. V teoretické části jsme se věnovali charakteristice pojmů, které souvisejí s dlouhodobým majetkem a odpisy, jednalo se především o charakteristiku dlouhodobého majetku a odpisů. Také jsme zmínili dopad daňových odpisů na výsledek hospodaření. Dále jsme si ukázali účtování jednotlivých případů, které nastávají při nakládání s dlouhodobým majetkem.

V praktické části jsme získané znalosti aplikovali na konkrétní vybranou společnost. Představili jsme danou společnost a analyzovali jsme její majetkovou strukturu. Při analýze dlouhodobého majetku jsme si vzhledem k rozsahu evidovaného majetku vybrali 6 zástupců, které jsme podrobněji analyzovali z hlediska charakteristiky, účtování i odpisů.

Při analyzování dlouhodobého majetku vybrané společnosti byla autorka seznámena s principy a postupy účtování, oceňování a odpisování dlouhodobého majetku. Vzhledem k tomu, že autorka měla možnost si veškerý vybraný majetek prohlédnout nejen v účetních výkazech, ale i fyzicky byla pro ni analýza daného majetku přehlednější a jednodušší. Po zjištění veškerých informací, které byly autorce dány k dispozici, dospěla k závěru, že i když se na první pohled zdá být všechno v pořádku, vždy se objeví nedostatky, které je třeba odstranit.

V dané společnosti bylo největším problémem využívání pouze daňových odpisů. Vzhledem k tomu, že se jedná o společnost, která vyrábí hotové výrobky a sestavuje kalkulace. Další problém se týkal interní směrnice k dlouhodobému majetku, i když v příloze k účetní závěrce společnost uvádí, že např. oceňování dlouhodobého majetku při pořízení je v interním předpisu stanoveno pořizovací cenou, žádná interní směrnice zde fyzicky neexistuje. Autorka by společnosti doporučila vytvořit a používat účetní odpisy dle zákona o účetnictví a ne jen ty daňové, které jsou pro spoustu účetních jednotek mylně daleko důležitější. Dále klade důraz na vytvoření interní směrnice, která by se zabývala dlouhodobým majetkem a podrobněji by určovala pravidla účtování, odpisování, oceňování dlouhodobého majetku apod.

Tato bakalářská práce byla přínosná jak pro autorku, protože se dozvěděla mnoho zajímavých a užitečných informací, které se budou v budoucnu určitě hodit, tak i pro danou

společnost, která se může zamyslet nad nedostatky, na které bylo upozorněno a napravit je, což jí může přinést mnohá pozitiva.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody popisu, analýzy, syntézy a postupu.

Seznam použité literatury

a) monografie

- [1] DLUHOŠOVÁ, Dana a kol. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 226 s. ISBN 978-80-86929-68-2.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 416 s. ISBN 978-80-7263-933-5.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Financial accounting*. 6. vyd. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2009. 754 s. ISBN 978-0-07-35-2688-1.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví pro podnikatele 2016*. Bratislava: Donau Media, s. r. o., 2016. 84 s. ISBN 978-80-8183-000-64.
- [7] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016*. 25. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.
- [8] PELC, Vladimír. *Daňové odpisy*. Praha: C. H. Beck, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5.
- [9] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 328 s. ISBN 978-80-7263-866-6.
- [10] RANDÁKOVÁ, Monika a kol. *Finanční účetnictví v České republice*. Praha: Oeconomica, 2015. 228 s. ISBN 978-80-245-2076-6.
- [11] SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5418-5.
- [12] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy*. Praha: Grada Publishing, 2013. 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.
- [13] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.
- [14] VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. 216 s. ISBN 978-80-7478-634-1.

b) zákony, vyhlášky

- [15] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 92, Dostupný také z: <http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/zakon-o-ucetnictvi-2016/>
- [16] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 109, Dostupná také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast4.aspx>

c) ostatní

- [17] PAŇÁK - PLASTY [online]. [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.panak-plasty.cz/>
- [18] Účetní závěrka 2014 společnosti PAŇÁK PLASTY s.r.o.
- [19] Účetní závěrka 2015 společnosti PAŇÁK PLASTY s.r.o.
- [20] Rozvaha 2013 společnosti PAŇÁK PLASTY s.r.o.
- [21] Almiplast s.r.o. [online]. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: <http://www.almiplast.com/novinky/ultrazvukovy-lapovaci-a-lestici-system-eneska>
- [22] ABRA [online]. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: <https://www.abra.eu/>

Seznam zkratek

ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNHM	dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DOD	dodavatel
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	evropská unie
FO	fyzická osoba
i	rok odpisování
K1	koeficient pro první rok
K2	koeficient pro další roky
MD	Má dáti
O	roční odpis
OA	oběžná aktiva
OK	odpisový koeficient
OR	obchodní rejstřík
OS1	roční odpisová sazba v prvním roce
OS2	roční odpisová sazba v dalších letech
PKVDV	počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem
RO1	roční odpis v prvním roce
ROX	roční odpis v dalších letech
PO	právnícká osoba
SPV	skutečný počet výrobků
t	doba odpisování
TZ	technické zhodnocení
VC	vstupní cena
VK	vlastní kapitál
VPD	výdajový pokladní doklad
ÚJ	účetní jednotka
X	pořadové číslo, pro které se roky počítají

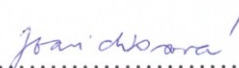
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 500	vyhláška č. 500, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. května 2016


.....
Zdeňka Joanidisová

Seznam příloh

Příloha č. 1	Evidovaný dlouhodobý majetek
Příloha č. 2	Karta dlouhodobého majetku - nástrojárna
Příloha č. 3	Karta dlouhodobého majetku – notebook HP
Příloha č. 4	Karta dlouhodobého majetku – stroj MCV 1270T Sprint
Příloha č. 5	Karta dlouhodobého majetku – ultrazvukový lapovací leštící systém
Příloha č. 6	Karta dlouhodobého majetku – nákladní vůz Citroen Berlingo XTR HDI
Příloha č. 7	Karta dlouhodobého majetku – účetní software ABRA